

OBSERVACIONES A LA DOCTRINA SUSTENTADA POR LA EXCMA. CORTE SUPREMA EN LA APLICACION DEL CREDITO FISCAL EN LA LEY DE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

JORGE MAGASICH HUERTA
Universidad Católica de Valparaíso

GENERALIDADES

Desde marzo de 1975 se aplica en Chile el impuesto a las ventas y servicios con el sistema denominado *Impuesto al Valor Agregado* (IVA), así fue establecido por el D.L. 825, promulgado el 31 de diciembre de 1974, cuerpo legal éste que ha sufrido varias modificaciones, siendo sin duda la más importante la determinada por el D.L. 1.606, de 4 de diciembre de 1976 y que rige a partir del 1º de enero de 1977, en virtud de esta última modificación se refundieron los impuestos a las *ventas* y *servicios*, fusión que tuvo especial importancia en cuanto a determinar una base imponible única de los dos tributos y unificándose además la determinación del impuesto al aplicarse la tasa de 20% sobre dicha base única.

Es sabido, que el impuesto al valor agregado reemplazó al antiguo sistema denominado impuesto *plurifásico* o *acumulativo* con efecto *en cascada*, que rigió desde 1954, salvo algunas atenuaciones introducidas en los últimos años de su vigencia, sistema este último que consiste en gravar con la misma tasa impositiva el valor de cada transferencia que tiene un producto o mercadería desde su fabricación o internación hasta su consumo. De esta manera, el impuesto se repite en cada etapa o transferencia sobre una base mayor que la etapa anterior, llegando al consumidor fuertemente gravado y el precio aumentado considerablemente por la repetición del tributo. Estos efectos hicieron que universalmente se reemplazara este tributo por otro que significara un alivio de la carga fiscal, tendiente a disminuir los costos de producción y su valor final.

Fue así que Francia fue el primer país en implantarlo en forma metódica en el año 1954, sin perjuicio de reconocer que con anterioridad había existido en otros países, pero en la concepción moderna de este tributo se da como primer ensayo la ley francesa

del año 1954. Posteriormente, en febrero de 1967, se celebró en Bruselas la llamada *Convención de Bruselas*, a la cual, entre otros países, asistieron los 6 países que conformaban en aquel año el Mercado Común Europeo o Comunidad Económica Europea "C.E.E.", siendo ellos: Francia, Alemania, Luxemburgo, Bélgica, Italia y Holanda, quienes acordaron establecer en sus respectivos países el impuesto a las ventas con sistema *impuesto al valor agregado*, quedando comprometidos hacerlo antes del año 1970, Francia el primer país que lo implantó en 1968, adaptando su ley de 1954, siguió Alemania y el último país, de los mencionados, fue Italia, que con retraso lo estableció en 1972.

Se podría resumir diciendo que el IVA es un impuesto sobre las ventas que, recayendo sobre el consumidor final, que es quien en definitiva lo paga a través de sus consumos, ha de ser ingresado al Fisco, en cada una de las etapas del proceso económico de producción, distribución, comercialización, en proporción al valor que cada una de ellas incorpora al producto.

El objetivo primordial de este tributo es obtener la *neutralización de sus efectos*, en cuanto que su aplicación no represente un mayor costo, o sea lo más insignificante posible y disminuir consecuentemente su costo final, evitando las repeticiones sucesivas de impuestos como existía con el sistema plurifásico o *en cascada*.

Estos fines que se persiguen con la implantación del IVA, se logran mediante el sistema o fórmula conocida como *impuesto contra impuesto*. Es decir, el contribuyente o sujeto pasivo del IVA, del total de los impuestos que cobra en sus ventas, o sea el *débito*, en un determinado período, deduce el impuesto pagado en las adquisiciones o servicios que es el *crédito* que ha debido pagar en el mismo período para desarrollar su giro industrial o comercial.

SISTEMAS DE CREDITO FISCAL

Para la aplicación de este tributo y principalmente para el Fisco, en cuanto es básico para determinar su rendimiento, es importante saber qué sistema se aplica para determinar el *crédito fiscal* o deducción que debe practicarse al *débito fiscal*, ya que según la extensión que tenga el crédito fiscal será determinante para establecer la tasa impositiva. Si existiere un crédito fiscal amplio será necesario una tasa elevada para lograr un determinado rendimiento. En cambio, si existe un crédito fiscal limitado, para lograr el mismo rendimiento se podrá obtener con una tasa más reducida.

- A este respecto, se conocen en doctrina dos sistemas, a saber:
- Deducción limitada o restringida, y
 - Deducción ilimitada o amplia.

a. SISTEMA DE DEDUCCION LIMITADA

En este primer sistema se permite deducir como *crédito* los impuestos pagados en la adquisición de bienes incorporados físicamente al producto elaborado, tratándose de procesos industriales, o de mercaderías adquiridas para su posterior venta si se trata de un establecimiento comercial.

En la historia del IVA éste fue el primer sistema que se aplicó, y fue lo que sucedió en Francia, según lo narra el Profesor Cesare Cosciani, en su obra *El Impuesto al Valor Agregado*¹, al señalar:

El impuesto a la producción tuvo un grave defecto congénito: sólo era deducible el impuesto sobre las materias incorporadas materialmente al producto conocido como principio de las deducciones físicas - , lo que motivó gran número de construcciones teóricas destinadas a fijar los límites de la deducibilidad. Así, apareció la teoría de los productos que pierden sus cualidades específicas con el primer empleo, como el carbón para calentar los hornos; la teoría del producto de consumo rápido, que permitía deducir (hasta el 50%) algunos semielaborados...

En efecto, el impuesto al valor agregado fue creado en 1954. Con respecto al régimen anterior, la reforma sustancial efectuada por la T.V.A. (Taxe sur la valeur ajoutée) consistió en extender la deducción de los impuestos pagados sobre las materias primas y medios de fabricación, a los que gravan los productos de consumo rápido, a las herramientas en general y a las prestaciones de servicios. Tal fue el beneficio más apreciable de la modificación, recibida con especial satisfacción por los círculos económicos...

El profesor francés Maurice Lauré, en su conferencia inicial, al inaugurar las *XVII Semanas de Estudios de Derecho Financiero*²,

¹ *El Impuesto al Valor Agregado*, Cesare Cosciani. Pág. 55.

² *XVII Semanas de Estudios de Derecho Tributario* sobre Impuesto al Valor Agregado, celebradas en Madrid, marzo de 1969. Conferencia de Maurice Lauré, sobre *Los Fundamentos Económicos del IVA*.

organizadas por la Asociación Española de Derecho Financiero, y como autor de la ley del IVA en Francia, expuso, en lo referente, a esta materia lo siguiente:

Como se creaban problemas para la Administración Fiscal, fue también necesario construir una teoría de los "productos de consumo rápido", según la cual se deducía la mitad del valor de estos productos y no su totalidad.

Quedaban también aquellos productos que, sin incorporarse a los productos terminados, desaparecían en el proceso de fabricación. Así sucedía, por ejemplo, con la utilización de cuerpos ácidos para decapar el metal o con las muelas de esmeril destinadas a reducir el espesor de los objetos fabricados; en ambos casos se trataba de bienes no incorporados a los productos terminados, cuya deducción no era posible y que, no obstante, desaparecían en el proceso de fabricación.

En el mismo orden de ideas se encontraba el empleo del carbón para calentar los productos fabricados, que desaparecía sin incorporarse a éstos. En este caso particular se elaboró la teoría de los "productos que pierden su calidad específica y que se consumen con una sola utilización". Este problema concreto se resolvió admitiendo la deducción, aun cuando se trataba de un producto no incorporado a los fabricados por la empresa.

Toda esta confusión y complejidad desaparece con el nuevo régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que ya no es necesario distinguir los bienes de inversión de los restantes bienes. La simplificación se demuestra con mayor evidencia, porque, con el nuevo régimen, desaparece la necesidad de la previa identificación de los productos para practicar la deducción o exoneración del impuesto. Es una consecuencia directa del hecho de que el impuesto se recaude en cada fase por el sistema de que los empresarios pagan el impuesto devengado por sus propias ventas, con deducción del impuesto que ha gravado sus compras. Consideramos el caso de una máquina de escribir: si es la empresa quien la compra, se trata de un bien de inversión; en tanto que si la compra es realizada por un particular, se convierte en un producto de consumo. Esta premisa exige la desgravación de dicha compra si el adquirente es

un empresario y su sujeción al gravamen si el adquirente es un particular...

Como se desprende de la intervención del Profesor Lauré, la evolución ha sido de ir ampliando la admisión del "crédito fiscal" no sólo respecto de los impuestos pagados en la adquisición de productos o mercaderías que se destinen a la venta posterior sino de todos aquellos elementos necesarios para desarrollar esta actividad, aun cuando se trate de bienes de inversión.

En nuestro país, al elaborarse el primer proyecto sobre IVA, en el año 1968, bajo la administración del Presidente Sr. Frei, en dicho proyecto se seguía también la fórmula antigua, esto es, sólo se admitía deducir como crédito fiscal aquellos impuestos pagados por productos *físicamente incorporados al producto elaborado*, doctrina ésta que se abandonó al elaborarse el proyecto siguiente que dio lugar al D.L. 825.

b. SISTEMA DE DEDUCCION AMPLIA O ILIMITADA

Este sistema consiste en deducir todos los impuestos pagados en adquisiciones de bienes muebles o ejecución de servicios, destinados al funcionamiento del giro de la empresa, *sin distinguir su destino*, esto es, bienes que sean del Activo Fijo o a complementar dichos bienes, del Activo Realizable o cualquier otro tipo que represente un gasto necesario para el desenvolvimiento del giro.

Definidos estos dos sistemas, cabe preguntarse cuál es el que adopta la legislación chilena, y la respuesta procede darla una vez que examinemos las disposiciones legales o reglamentarias que rigen esta materia en nuestra ley, sirviendo de fundamentos todos los antecedentes que hemos señalado anteriormente.

DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS QUE REGULAN EL "CREDITO FISCAL" EN LA LEGISLACION CHILENA

Las normas legales que regulan esta materia, contenidas en el D.L. 825, son las siguientes:

PARRAFO 6º

Del Crédito Fiscal

ARTICULO 23º Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal

contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes:

1º Dicho crédito será equivalente al impuesto de este Título recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, o en el caso de las importaciones, el pagado por la importación de las especies al territorio nacional respecto del mismo período.

2º No procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta ley, a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor.

3º En el caso de importación o adquisición de bienes o de utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y exentas, el crédito se calculará en forma proporcional, de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento.

Respecto de la disposición transcrita, debemos formular las siguientes observaciones. En cuanto al N° 2, se sustituyó la expresión *operaciones no gravadas* por *hechos no gravados*, según D.L. 3454, de 25 de julio de 1980. En segundo término, hemos omitido de insertar los N°s 4 y 5 del art. 23, agregados por el D.L. 2312, de 25 de agosto de 1978, y la Ley 18.110, de 25 de marzo de 1982, respectivamente, que se refieren, el primero al no uso del crédito fiscal referente a la importación o adquisición de automóviles y de sus gastos de reparación y mantención y el segundo al no uso del crédito fiscal contenido en las llamadas *facturas no fidedignas*. Todo ello en consideración de no tener relación directa con el tema en examen.

ARTICULO 20. Constituye débito fiscal mensual la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período tributario respectivo.

El impuesto a pagarse se determinará, estableciendo la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal, determinado según las normas del párrafo 6º.

.....

ARTICULO 40. Dan derecho al crédito fiscal a que se refiere el artículo anterior, los impuestos correspondientes a todas las adquisiciones y servicios gravados con el tributo al valor agregado que les hayan sido recargados separadamente en las facturas que acrediten las respectivas adquisiciones o prestaciones de servicios.

Se consideran como tales adquisiciones las que recaigan sobre especies corporales muebles destinadas a formar parte del activo fijo, salvo que ellas se destinen a formar parte de un inmueble por naturaleza.

Dan también derecho a crédito fiscal las adquisiciones de especies destinadas a formar parte del activo realizable de una empresa, como también las relacionadas con otros gastos de tipo general.

ARTICULO 41.º. No procede el derecho a crédito fiscal en los siguientes casos:

1º Respecto de los impuestos pagados en la importación o adquisición de bienes o utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones no gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, como ocurre por ejemplo con los tributos especiales establecidos en el Título III de la ley.

2º Por los impuestos cancelados en la importación o adquisición de especies o utilización de servicios que afecten o destinen a operaciones exentas del tributo al valor agregado.

3º Por los gravámenes pagados en la importación o compra de bienes corporales muebles o utilización de servicios que no guarden relación directa con la actividad o giro del contribuyente.

Se entenderá que las operaciones señaladas en el inciso anterior no guarden relación directa con la actividad o giro del contribuyente cuando se destinen a fines diferentes de aquellos que constituyen su giro o actividad habitual, como ocurriría por ejemplo con las importaciones, adquisiciones o utilización de servicios que éste efectuara para su uso particular, o que destinándolo a su empresa o negocio, dicha destinación sea con fines ajenos a los de su indus-

tria o actividad, de forma tal que no puede estimarse que guarda relación directa con su giro, y

4º Los impuestos que se recarguen, en razón de los retiros, a que se refiere el inciso final de la letra d) del artículo 8º de la ley.

Que sin perjuicio de ahondar sobre los alcances y aplicaciones de las normas transcritas, al analizar la jurisprudencia y doctrina del Excmo. Tribunal, nos permitimos, desde luego, señalar las características básicas del *crédito fiscal* en nuestra legislación y ellas son las siguientes:

1. Conforme a los principios doctrinarios señalados anteriormente, nuestra legislación opta por el sistema de *deducción amplia o ilimitada*, ya que en parte alguna de las normas legales y reglamentarias citadas, se desprende que sea requisito fundamental el uso o destino de los bienes muebles adquiridos o servicios ejecutados, máxime si se tiene presente que el artículo 40 del Reglamento señala expresamente que dichos bienes o servicios pueden estar destinados al Activo Fijo, Activo Realizable o gastos de tipo general, siempre que todo ello esté *dentro del margen del "giro de la empresa"*, según lo indica el artículo 41 del mismo Reglamento.

2. Que el sistema chileno adopta el método de *base financiera* para determinar el valor agregado de cada período tributario, el que consiste en que dicho valor agregado es la diferencia entre las ventas y las compras ejecutadas dentro del mismo período tributario, apartándose así del otro sistema denominado "base real", que consiste en atenerse rigurosamente al concepto estadístico y económico del valor agregado, lo que ha sido reconocido por nuestra jurisprudencia según sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, de fecha 21 de octubre de 1983, en autos *Central Deportivo Esparta Ltda. con Impuestos Internos*.

3. Que las conclusiones anteriores no se alteran por los conceptos legales que hablan de *operaciones no gravadas o exentas*, ya que como se analiza más adelante, ello corresponde a operaciones que se encuentran al margen de la tributación del IVA por estar afectas a otros impuestos sustitutivos. Ni tampoco la expresión contenida en el artículo 40 del Reglamento, que al referirse a los bienes del Activo Fijo exceptiona del crédito fiscal a aquellos bienes que *se destinan a formar parte de un inmueble por naturaleza*, excepción que

carece de valor por haberse excedido a la ley, como se demostrará más adelante.

DOCTRINA DE LA EXCMA. CORTE SUPREMA

De acuerdo con numerosas sentencias dictadas por el Tribunal entre los años 1983, sentencia *T. R. Mac Lean Boyd con Impuestos Internos*, hasta la sentencia de 12 de abril de 1986, *Soc. Forimex Ltda. con Impuestos Internos*, el Tribunal Supremo ha sido unánime al sostener la doctrina que, en síntesis, puede resumirse diciendo que, dando por cumplidos los requisitos formales, básicamente establecidos en el Art. 25 del D.L. 825, para la procedencia del crédito fiscal, estima además que es necesario que el contribuyente o *vendedor*, en los términos del D.L. 825, *no sea el consumidor final* de los bienes adquiridos y que dichos bienes *deben estar destinados* a una operación de venta posterior, para así originar el débito fiscal, fundamentando esta doctrina, en forma especial, en el Art. 23 N° 2 del D.L. 825, en cuanto dice *que no procede el crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a operaciones no gravadas (hoy, hechos no gravados) por esta ley u operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad de la empresa*.

Esta doctrina ha sido sustentada por el Excmo. Tribunal con la opinión en contra de numerosas Cortes de Apelaciones, como también el Servicio de Impuestos Internos, quienes en numerosas sentencias han sostenido un predicamento contrario al expresado por el Tribunal Supremo, como se señalará más adelante.

La doctrina sustentada por nuestro Tribunal Supremo se desprende, entre otras sentencias, de las siguientes:

SENTENCIA, AUTOS "SOC. AGR. HACIENDA LAS VENTANAS S.A. CON IMPUESTOS INTERNOS", 7 DE SEPTIEMBRE DE 1983

En estos autos el contribuyente aplicó como *crédito fiscal* los impuestos pagados en bienes corporales muebles y servicios destinados a la construcción de una planta frigorífica y sus anexos en el predio agrícola que dicha empresa explota en la comuna de Vallenar, crédito que según la reclamante le correspondía hacer uso porque los bienes inmuebles objeto de la construcción están destinados íntegramente a labores industriales y de conservación de los productos agrícolas obtenidos en el predio que explota, los que son produc-

tos de exportaciones y que antes de su embarque requieren de un enfriamiento previo, de lo cual se deduce que la planta frigorífica constituye una necesidad para el desarrollo del giro agrícola y de exportación que realiza la sociedad reclamante.

El Servicio de Impuestos Internos rechazó este crédito fiscal y como consecuencia de ello procedió a cobrar las diferencias de IVA correspondientes. Después de seguirse reclamo en todas sus etapas, la Excm. Corte Suprema en el fallo aludido, confirmó la tesis fiscal.

En sus considerandos decisorios se expresa lo siguiente:

8) Que de lo expuesto, cabe concluir que, al contrario de lo que se sostiene en el recurso, el crédito fiscal que establece el artículo 23 del D.L. N° 825, no es amplio y sin restricciones, sino que limitado, ya que la norma fundamental para determinar el crédito fiscal es que el crédito sea deducible del débito, conforme lo prescribe el N° 2º de la disposición citada que dispone que "No procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a operaciones no gravadas (ahora, con la modificación del D.L. N° 3.454, dice hechos no gravados por esta ley), o exentas o que no guarden relación directa con la actividad del "vendedor", situaciones todas las indicadas en este número en que el crédito no es deducible;

9) Que, con arreglo a los preceptos transcritos y los mencionados en el presente fallo, las reflexiones de sus fundamentos, en relación con los hechos admitidos en la sentencia que se impugna, referidos en el tercer considerando precedente, el contribuyente al adquirir bienes destinados a la construcción de una planta frigorífica y sus anexos, bien inmueble, sea que se le estime así conforme lo preceptúan los artículos 568 y 570 del Código Civil, por adherencia o destinación, esa compra no generará un nuevo impuesto, porque no habrá una nueva transferencia, pasando el adquirente a ser su consumidor final de esos bienes; se trata por consiguiente de una operación no gravada (ahora hecho no gravado por esta ley), la construcción de un inmueble, sea que se tome la definición del vocablo "operación" antes o después de la modificación introducida por el D.L. N° 3454, lo que no obsta a que la actividad

que realice una vez puesto en marcha el frigorífico, la Empresa tenga derecho a crédito fiscal para recobrar el Impuesto al Valor Agregado que pagó para adquirir las mercaderías que frigorizará y los insumos propios del establecimiento, que incrementarían sus costos de venta, los que recargará con dichos impuestos, pero no le dará derecho a crédito el costo de construcción incluido el IVA de los materiales que como tales entran a formar parte del inmueble;

10) Que, en definitiva, cabe concluir que al destinar el contribuyente los bienes muebles que ha adquirido pagando el Impuesto al Valor Agregado correspondiente, a formar parte de un inmueble de su propiedad, sin efectuar una nueva transferencia de esos bienes, han quedado éstos fuera de la órbita de aplicación de la ley, convirtiéndose el contribuyente en consumidor final de esos bienes corporales muebles...

SENTENCIA AUTOS "INDUSTRIAS COIA S.A.
CON IMPUESTOS INTERNOS", 20 DE OCTUBRE DE 1983

En este caso, se rechazó el "crédito fiscal" por los impuestos pagados en la compra de materiales y servicios para la construcción, ampliación y reparación de inmuebles que la empresa requiere para su giro.

El Servicio Fiscal rechazó dicho crédito. Apelada la sentencia, la I. Corte de Apelaciones de Santiago, por sentencia de 28 de enero de 1982, revocó el fallo de primera instancia y dio lugar al reclamo en todas sus partes.

En contra de dicho fallo el Fisco recurrió de casación de fondo, y la Excm. Corte Suprema, por sentencia de fecha 20 de octubre de 1983, acogió el mencionado recurso, y en la parte final del considerando 6º expone lo siguiente:

En la especie es un hecho de la causa que ellos fueron destinados a mejoras o ampliaciones de propiedades de la empresa, figurando dentro de su activo fijo, de tal manera que el Impuesto al Valor Agregado ya no volverá a operar, por lo que se transformó Industrias Coia S.A. en el consumidor final, esto es, el que ya no puede utilizar el crédito fiscal y lo pierde definitivamente.

SENTENCIA "COMPAÑIA NACIONAL DE TELEFONOS S. A.
CON IMPUESTOS INTERNOS", DE FECHA 17 DE JULIO DE 1985

De acuerdo a este fallo se rechaza como crédito fiscal el IVA pagado en la adquisición de bienes para el tendido de líneas telefónicas, tales como alambres telefónicos, tubos de conducto, postes, cables, cañerías, cabinas telefónicas, etc., destinados al servicio que prestan a sus clientes.

Esta sentencia acoge el recurso de casación en el fondo interpuesto por el Fisco en contra de sentencia pronunciada por la I. Corte de Apelaciones de Valdivia, que dio lugar al reclamo del contribuyente, debiendo destacarse lo expuesto en la parte final del considerando 5º, que dice en su parte pertinente:

... infringió dicha sentencia cada uno de estos preceptos legales con influencia substancial en lo dispositivo del fallo al desconocer el ámbito de aplicación del D.L. 825 sobre IVA, concediendo crédito fiscal por este tributo por la adquisición de bienes no destinados a ser transferidos sino a servir como bienes inmuebles en el giro habitual de la Compañía reclamante, la que pasó a ser su consumidor final, en vez de desechar la reclamación en este punto confirmando la resolución de primera instancia.

Este fallo reviste especial importancia en atención al hecho que el Tribunal Supremo enmendó su doctrina anterior, según fallo dictado el 31 de marzo de 1982, y por el cual se admitía como crédito fiscal el impuesto pagado en la adquisición de estos bienes y servicios de instalación, con lo cual las empresas que prestan servicios domiciliarios con redes de cañerías, líneas eléctricas o telefónicas, como son entre otras las empresas de "gas de cañería", telefónicas, de electricidad, de agua potable, etc., no podrán de acuerdo a esta doctrina aprovechar como crédito fiscal los impuestos pagados en la adquisición o prestación de servicios para la instalación, mantención o reparación de sus líneas, lo que reviste especial importancia en cuanto a la determinación de los costos de explotación del respectivo servicio.

SENTENCIA AUTOS "SOC. FORIMEX LTDA.
CON IMPUESTOS INTERNOS", 25 DE ABRIL DE 1986

En su considerando 6º se expresa lo siguiente:

6º Que, con arreglo a las normas mencionadas en el presente fallo y las reflexiones que anteceden, en relación con los hechos emitidos por la sentencia censurada, referidos en el considerando 3º, el contribuyente al adquirir bienes muebles para remodelar y adecuar un inmueble de su propiedad, esa compra no generará un nuevo impuesto, porque no habrá una nueva transferencia, pasando el adquirente a ser un consumidor final de esos bienes, pues éstos han quedado fuera de la órbita de aplicación de la ley.

En resumen, de las sentencias señaladas anteriormente y de muchas otras similares a éstas, se desprende, como ya se ha señalado, que la doctrina de la Excma. Corte Suprema para la procedencia del crédito fiscal, es necesario que el adquirente de los bienes corporales muebles o beneficiario de los servicios prestados no sea su "consumidor final", pues de serlo, se impide la posterior transferencia de dichos bienes o servicios, con lo cual no puede existir el débito fiscal.

En cambio, la otra opuesta sería la de admitir la procedencia del "crédito fiscal" por los impuestos pagados en la adquisición de bienes corporales muebles o servicios utilizados, cualquiera que sea el destino de ellos y siempre que estas operaciones sean necesarias para el giro de la empresa.

ARGUMENTOS PARA IMPUGNAR LA DOCTRINA SUSTENTADA POR LA EXCMA. CORTE SUPREMA

Como se ha señalado anteriormente, nuestro Tribunal Supremo, apartándose de la opinión en contrario sustentada por el Servicio de Impuestos Internos, en sentencias y Circulares que se indican más adelante, como también de la opinión adversa mantenida por varias Cortes de Apelaciones del país en numerosos fallos, que también se señalan, ha mantenido en forma uniforme la doctrina ya señalada, que en nuestra opinión es errada, pues sostenemos que nuestra ley tributaria para admitir la procedencia del crédito fiscal no hace distinción en cuanto al destino de los bienes muebles adquiridos o de los servicios prestados y solamente exige que ellos sean necesarios para la realización del giro de la respectiva empresa. La opinión que sustentamos es compartida tanto en fallos y circulares del Servicio de Impuestos Internos, Cortes de Apelaciones y doctrina sustentada por profesores universitarios del ramo.

Las razones que nos asisten para rebatir dicha doctrina y demos-

trar que ella es errónea, las podemos clasificar en dos grupos, cuales son: razones de orden legal y razones de orden doctrinario.

A. RAZONES DE ORDEN LEGAL

1º En parte alguna de la ley ni de su Reglamento se señala como requisito que el contribuyente adquirente o *vendedor*, según los términos del D.L. 825, sea o no consumidor final de dichos bienes, en consecuencia, la doctrina agrega para la procedencia del crédito fiscal un requisito más, cual es, que el adquirente no sea su consumidor final.

Por lo demás, de acuerdo al esquema de nuestra Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, la procedencia del tributo como el funcionamiento del *crédito fiscal* y del *débito fiscal*, no se centra en el producto o especies producidas, sino en el *consumo*, lo que significa que no tiene relevancia si el bien o servicio se venda posteriormente, dado que la sustracción de impuesto contra impuesto, o débito menos crédito, debe realizarse mensualmente en cada *período tributario*, lo cual impide analizar el destino de cada bien adquirido.

Si el legislador hubiese querido limitar el uso del crédito fiscal, como lo pretende la doctrina del Tribunal Supremo, es dable suponer que habría señalado expresamente un requisito tan importante y de habitual ocurrencia, como es determinar si el *vendedor* es o no un consumidor final de los bienes adquiridos, estableciendo la normativa correspondiente.

2º Que la mencionada doctrina infringe lo dispuesto en el Art. 23 N° 1 del D.L. 825, que establece el crédito fiscal respecto al *impuesto de este Título (IVA)*, recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o utilización de servicios, sin establecer discriminaciones o distinciones, disposición que es básica para fundamentar el hecho que nuestra ley acepta el sistema de deducción amplia o ilimitada.

En cuanto a la limitación que se contiene en el N° 2 del Art. 23 esto es, no concede el derecho al *crédito fiscal* por los bienes o utilización de servicios que se afecten a operaciones no gravadas o exentas, hoy se habla de *hechos no gravados*, o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor, no desvirtúa en forma alguna el principio anterior.

En efecto, la expresión *operaciones* que la ley empleaba hasta la dictación del D.L. 3454, desde el punto de vista comercial y según el significado que le da el diccionario de la Lengua de la Real Academia Española, significa: *negociación o contrato sobre valores o mercaderías*, lo cual quiere decir que habrá que *examinar los negocios que componen el giro social de la Empresa* para saber si estos están exentos o no gravados por el IVA, impuesto que se contempla en el Título II de la Ley.

Es en este sentido que el legislador ocupó el término *operaciones*, pues a la fecha de la dictación del primer texto de la Ley de IVA -1975- existían muchas operaciones o negocios que no estaban afectos a IVA, sino a impuestos especiales, que eran los del Título III, que funcionaba en un sistema diverso al sistema de Valor Agregado, tales como gas licuado, gasolina, otros combustibles, etc. Así por ejemplo, una empresa distribuidora de gas licuado cuyo giro era el envasamiento o distribución de este producto, no estaba afecto a IVA en sus ventas al público, sino pagaba un impuesto especial que contemplaba el Título III. Era lógico que si no tenía *débito fiscal* no podría tener derecho al *crédito*, pero todo ello funcionaba siempre en relación a las operaciones del giro. La misma situación se puede decir de las empresas que comerciaban combustibles, aceites lubricantes, venta de automóviles usados y, en general, cualquiera de las demás operaciones comerciales contempladas en el Título III (posteriormente, a partir del 1º de enero de 1978, varias de estas operaciones quedaron gravadas con IVA, según D.L. 2312 y 2324, de agosto de 1978).

Todo lo anterior se confirma con lo dispuesto en el Reglamento N° 55, de 24 de enero de 1977, de la Ley del IVA, que en su art. 41 N° 1, expone:

Art. 41. No procede el derecho a crédito fiscal en los siguientes casos:

1. Respecto de los impuestos pagados en la importación o adquisición de bienes o utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones no gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, como ocurre por ejemplo con los tributos especiales establecidos en el Título III de la Ley.

En lo referente a "operaciones exentas" debe seguirse el mismo criterio, debiendo tenerse presente en todo caso que esta redacción corresponde a la primera Ley del IVA, esto es, al D.L. 825, publi-

cado en el D.O. del 31 de diciembre de 1974, en cuyo texto art. 13 se contemplaba una larga lista de bienes cuya transferencia estaba exenta de IVA, como era entre otros, los *bienes originarios*, los de primera necesidad, los libros, diarios y revistas, etc., y era entonces lógico que frente a tantas exenciones se dispusiera una norma que prohibiese el uso del crédito fiscal respecto de las adquisiciones destinadas a estas operaciones exentas, pero es el caso que con la dictación del D.L. 1606, publicado en el D.O. de 3 de diciembre de 1976 y que rige a partir del 1º de enero de 1977 y que contiene el nuevo texto de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, hoy vigente, se suprimieron todas las exenciones referente a las ventas de bienes, con lo cual la frase contenida en el art. 23 N° 2, relativo a operaciones exentas, hoy día no tiene aplicación en lo que se refiere a ventas.

En consecuencia, tanto las expresiones *operaciones no gravadas* y *operaciones exentas*, corresponden al contexto de la primera Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios y ellas tenían un sentido y aplicación bien determinados, cuales eran, que la primera correspondía a las operaciones contempladas en el Título III, que se refería a operaciones o bienes con impuestos sustitutivos y la segunda, se refería a operaciones declaradas exentas en virtud del citado Art. 13, habiendo perdido su aplicación cuando la mayor parte de las operaciones del Título III pasaron a quedar gravadas con IVA y cuando las segundas fueron derogadas en virtud del D.L. 1606.

No puede, por lo tanto, deducirse ni extenderse estas expresiones a otras aplicaciones o servir de base a la doctrina sustentada por la Excma. Corte.

3º La doctrina que rebatimos es contraria a lo dispuesto en el Art. 40 del Reglamento N° 55, el cual confirma la tesis que nuestra ley aplica el sistema de la *deducción amplia o ilimitada*, pues, explicando el Art. 23 N° 1 señala que el crédito fiscal procede por las adquisiciones de bienes corporales muebles o de servicios, sea que se destinan al Activo Fijo, al Activo Realizable o a otros gastos de tipo general, siempre que todo ello se encuadre dentro del giro o actividad del contribuyente.

Si se aceptara la doctrina impugnada, habría que concluir que esta disposición Art. 40 del Reglamento— sería inaplicable, pues tanto en los bienes destinados al Activo Fijo, como en los bienes o servicios que signifiquen gastos generales, el contribuyente es preci-

samente el *consumidor final* de ellos y en consecuencia, esta norma reglamentaria no tendría aplicación y solamente sería aplicable tratándose de bienes destinados al Activo Realizable, con lo cual la doctrina citada estaría aplicando el sistema de deducción limitada o restringida.

En esta forma se demuestra que el Art. 40 contradice la tesis sustentada por el Fisco.

Es necesario referirse a la frase contenida en esta disposición, en su inciso 2º, que al referirse a la procedencia del *crédito fiscal* respecto de bienes que se destinan al Activo Fijo, contiene una excepción, al decir: *salvo que ellas se destinen a formar parte de un inmueble por naturaleza.*

Esta es una excepción no contemplada en la ley, que excede de ella y es por tanto ilegal y carece de validez. Así lo ha declarado la jurisprudencia de las I. Cortes de Apelaciones, entre las cuales cabe citar la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago de fecha 2 de noviembre de 1982, recaída en el caso *Codimpex Ltda. con Impuestos Internos* y que en sus considerandos decisorios, dispone lo siguiente:

6º Que, por consecuencia, la referida limitación que la mencionada norma reglamentaria hace de la norma legal transcrita excede su ámbito, resultando ilegal.

7º Que esa ilegalidad obsta a que esta Corte, en el caso sublite, la obligue en el ejercicio de su autoridad, cuya intervención, en negocio de su competencia, ha sido requerida.

8º Que, en efecto, siendo la potestad reglamentaria, la facultad para dictar reglamentos para la ejecución de las leyes (art. 72 Nº 2 de la Constitución Política del año 1925 y art. 32 Nº 8 de la Constitución Política del año 1980) ella debe ejercerse dentro de los términos de la ley; y sólo así las normas que dicte son obligatorias, para el cumplimiento y ejecución de las leyes.

En igual sentido se pronuncia la sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Valdivia, autos *Villa del Río con Impuestos Internos*, de 21 de julio de 1980; sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Concepción, autos *Coop. de Consumo de Energía Eléctrica Los Angeles Ltda. con Impuestos Internos*, de fecha 8 de enero de 1981; sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, autos *Ind. Coia con Impuestos Internos*, de 28 de enero de 1982.

B. RAZONES DE ORDEN DOCTRINARIO

Como se dijo en un comienzo, la finalidad del impuesto a las ventas con sistema del Impuesto al Valor Agregado, tiene por objeto obtener lo que en doctrina se denomina la *neutralización del impuesto*, esto es, que su incidencia sea lo más insignificante posible en el proceso económico en sus etapas de producción, distribución y comercialización y como consecuencia de ello sea lo menos gravoso para el consumidor. Todo ello a contrario de lo que sucedía con el impuesto a las ventas *plurifásico* o *en cascada*, en que el impuesto se repetía en cada una de las transferencias del mismo bien cada vez sobre un mayor valor, de tal manera que llegaba inmensamente recargado al consumidor, como sucedía en Chile con el impuesto a las compraventas establecido en la Ley N^o 12.120.

Como se ha explicado, el sistema de Impuesto al Valor Agregado para lograr los objetivos mencionados, debe significar una disminución en los costos, lo que tributariamente se obtiene con la fórmula de *impuesto contra impuesto*, o *débito menos crédito*.

Con la interpretación de nuestro Tribunal Supremo tal objetivo no se consigue o sólo se obtiene a medias, pues al no permitirse la aplicación del *crédito fiscal* en la adquisición de bienes muebles o servicios que incrementan el Activo Fijo o para efectuar gastos de tipo general que se requieren para el desarrollo del giro empresarial, se está aumentando considerablemente los costos de producción y, en consecuencia, la anhelada *neutralidad* del tributo no se obtiene, pues la empresa debe soportar el valor del IVA en toda su integridad, al no permitirse su descargo como crédito fiscal y por ende, ello influye en un mayor precio de las mercaderías producidas o transferidas.

En segundo término, cabe consignar el hecho que la elección de crédito fiscal con sistema amplio o ilimitado, o con sistema restringido o limitado, tiene significación en cuanto a la elección de la tasa impositiva, pues, si se elige el primer sistema, esto es, deducción amplia o ilimitada, la tarifa impositiva debe ser alta para obtener el rendimiento fiscal que proyecta el Fisco, atendido al hecho que el margen que arroja de débito menos crédito, sobre el cual se aplica la tasa, será reducido y en consecuencia, para obtener un determinado rendimiento fiscal se necesita la tasa elevada. En cambio, si se elige un sistema de crédito restringido o limitado, el margen que queda es amplio y en consecuencia, para obtener el rendimiento proyectado es necesario una tasa más reducida.

Nuestra legislación como consecuencia lógica de lo que venimos exponiendo, tiene una tasa elevada, 20%, según lo establece el art. 14 de la ley del ramo, y ello confirma que nuestra ley emplea el sistema de deducción amplio o ilimitado.

Pues bien, en caso que se infrinja la ley al darle una errada interpretación, como estimamos que ha sucedido con la doctrina que impugnamos, se trastornan todos estos principios, el Fisco saldrá beneficiado pues en forma inesperada obtiene un rendimiento insospechado.

De lo anterior se deduce la necesidad de establecer la debida relación entre el sistema de deducción elegido y la tasa impositiva aplicable, pues de romperse esta relación se provocan graves trastornos en la aplicación del tributo que virtualmente hacen perder la finalidad del sistema de Impuesto al Valor Agregado.

CONSECUENCIAS DE LA INTERPRETACION DE LA E. CORTE SUPREMA

Las sentencias pronunciadas por el Tribunal Supremo que hemos señalado anteriormente, casi todas ellas se limitan al caso de bienes muebles adquiridos o servicios prestados para incorporarlos a inmuebles del Activo Fijo de la empresa, pero atendido los argumentos que se dan para sostener esta interpretación, tales como ser el *consumidor final* de dichos bienes y servicios o que la aplicación de ello impida su *venta posterior* para dar nacimiento al débito fiscal, importa decir que ello puede extenderse a otras situaciones diferentes que no sea la complementación de bienes raíces del activo fijo.

De generalizarse esta doctrina, se llegaría a tales absurdos que importaría romper todo esquema de impuesto al valor agregado, pudiendo señalarse entre otras situaciones, las siguientes:

a. Los bienes muebles que la empresa adquiere, tales como útiles de escritorio, de oficina y en general de consumo inmediato para el desarrollo de sus funciones, ejemplo: útiles de escritorio, útiles de aseo, reparaciones locativas, etc., los IVA pagados por estos bienes o servicios no pueden, de acuerdo a la doctrina citada, aplicarse como crédito fiscal, pues el empresario o vendedor es el *consumidor final* de ellos.

b. El mueble de escritorio que la empresa compra para uso de su gerente y cuya adquisición paga IVA, no puede aprovecharse por

cuanto también la empresa es el consumidor final de ello, y además, en el evento de transferirse no se encuentra afecto a IVA por ser un bien del Activo Fijo, o sea, no está dentro de las operaciones habituales del contribuyente.

c. Las maquinarias y equipos industriales cuya adquisición o importación se encuentra afecto a IVA, este tributo, según la interpretación que señalamos, tampoco se podría aprovechar como crédito fiscal, pues el empresario o industrial es el consumidor final de ellos, máxime si se tiene presente la norma sobre depreciación acelerada contenida en el art. 31 N° 5 de la Ley de Impuesto a la Renta, en virtud del cual estos bienes, siempre que su vida útil exceda de 5 años, deben entenderse depreciados en un período de 3 años, al cabo de los cuales su valor en la contabilidad debe figurar en \$ 1.-, lo cual significa su consumo legal contable, además, de acuerdo con los fundamentos de esta doctrina estos bienes al transferirse no originan IVA, por las mismas razones señaladas en el caso anterior, lo cual corrobora la aplicación de la interpretación señalada.

d. Los servicios prestados a la empresa, que generalmente se agotan o consumen por su sola prestación, los IVA pagados por ellos tampoco se podrían aprovechar como crédito.

En resumen, extenderse la aplicación de esta doctrina, lo cual es dable suponer dado los fundamentos en que se apoya, habría que concluir que la adquisición de bienes muebles para formar parte del activo fijo, no darían derecho a crédito fiscal, pues el contribuyente los consume o porque su venta posterior no origina IVA en su transferencia, igual situación sucedería con todos los bienes y servicios que signifiquen gastos generales para el desarrollo del giro de la empresa.

Con la exposición expuesta estimamos que es suficiente para demostrar la gravedad que encierra esta doctrina y su posible extensión, con lo cual se perdería la finalidad.

INTERPRETACION Y JURISPRUDENCIA CONTRARIA A LA DOCTRINA DE LA EXCMA. CORTE SUPREMA

Como se ha dicho en un comienzo, esta interpretación sostenida por nuestro Tribunal Supremo no ha sido compartida ni por el Servicio de Impuestos Internos, que en Circulares y sentencias

ha dictaminado lo contrario, como tampoco por muchas de las Iltmas. Cortes de Apelaciones del país, quienes en repetidos fallos han mantenido un criterio contrario al sustentado por el Tribunal Superior.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

a. *Instrucciones administrativas*

Como es sabido, corresponde al Director, como jefe superior del Servicio, interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, y en uso de esta facultad que le otorga el Código Tributario y la Ley Orgánica del Servicio, emitió al respecto la Circular N° 101, de 10 de agosto de 1977, que aunque da instrucciones a la actividad agrícola, sirve en todo caso para ilustrar el tema que nos preocupa, y en ella precisa que dan derecho al crédito fiscal la importación de bienes corporales muebles o la adquisición de maquinarias, muebles y útiles de oficina, herramientas y enseres, instalaciones, repuestos, equipos de transporte y producción agrícola, etc. (N° 1 del Capítulo II), así como el pago de gastos de transporte, reparaciones y mantención de bienes del activo inmovilizado, etc. (N° 4 del mismo Capítulo). Y es incuestionable que en todos estos casos el contribuyente es, al menos en el esquema del IVA implantado en Chile, un consumidor final, a pesar de tener tal calidad se le permite hacer uso del crédito fiscal.

Más adelante, la misma Circular expresa que los agricultores gozan de dicho crédito fiscal por *las adquisiciones de materiales necesarios para la fabricación o construcción de prensas, calderas, cubas, alambiques, toneles y maquinarias que formen parte de un establecimiento agrícola industrial, aun cuando adhieran al suelo*, así como los gastos de *reparaciones y mantención de bienes del Activo Inmovilizado* (N°s 1 inciso final, y 4 de la Circular 101). Estas instrucciones también impugnan el criterio sustentado por el Tribunal Supremo.

b. *Sentencia del Servicio de Impuestos Internos*

Conviene señalar que antes que nuestro Tribunal Supremo le fuera expuesto este problema en los recursos de casación que sobre la materia le fueron sometidos a su conocimiento, ya el propio Servicio de Impuestos Internos había dictaminado en una sentencia de primera instancia, que al contribuyente le correspondía el *crédi-*

to fiscal por los impuestos pagados en la adquisición de materiales de construcción empleados en la transformación, remodelación y reparación de inmuebles del Activo Fijo de la empresa.

En efecto, la empresa *Hotelera Panamericana S.A.*, concesionaria del *Hotel O'Higgins* de Viña del Mar, en virtud de dicho contrato de concesión celebrado con la Municipalidad de Viña del Mar se obligó por su cuenta efectuar a sus expensas todos los gastos de transformación y remodelación del *Hotel O'Higgins*. En una primera etapa el Servicio de Impuestos Internos impugnó este procedimiento, reclamada la liquidación, con fecha de 27 de diciembre de 1978, el Director Regional Metropolitana Santiago, dictó la sentencia o resolución N° 2978 y en la cual acoge la reclamación y da lugar a la aplicación del crédito fiscal.

Los considerandos más importantes de esta sentencia pronunciada en los autos *Empresa Hotelera Panamericana S.A. con Impuestos Internos*, son los siguientes, que por su importancia preferimos reproducir:

9º Que, respecto de los créditos fiscales rechazados en los períodos tributarios de mayo y junio de 1976 por los totales de \$ 89.879,56 y \$ 108.256,86, respectivamente, según detalle de fs. 13 y 14, por acceder dichos créditos a la adquisición de bienes destinados a formar parte de un inmueble en la remodelación del Hotel O'Higgins, cabe señalar que de acuerdo a lo previsto en el art. 49 del D.S. 225, de 1975 que reglamenta la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios en concordancia con el art. 21 del D.L. 825, de 1974, dan derecho a crédito fiscal el Impuesto al Valor Agregado recargado separadamente en las facturas que acrediten adquisiciones o utilización de servicios que recaigan sobre especies destinadas a formar parte tanto del activo fijo, del realizables o con gastos que guarden relación directa con la actividad o giro del negocio;

10º Que, de la norma señalada anteriormente se desprende que da derecho a crédito fiscal el Impuesto al Valor Agregado soportado por los vendedores en todos aquellos gastos necesarios para producir la renta, e incluso, el concepto para los efectos del IVA a juicio de esta Dirección Regional Metropolitana Santiago es más amplio al refe-

rirse al citado art. 49 del Reglamento del IVA vigente a la fecha de las partidas reclamadas, a "otros gastos de tipo general", es decir, que se destinen a fines acordes con aquellos que constituyen el giro o actividad habitual del contribuyente vendedor que sean convenientes e indispensables para la buena marcha de la empresa, que guarden relación con la naturaleza de las operaciones que realiza en una determinada industria, comercio como ocurre en el presente caso con las exigencias de confort que debe cumplir un hotel de categoría internacional.

13º Que, la empresa recurrente a juicio de esta Dirección Regional Metropolitana Santiago acredita que las adquisiciones de los bienes corporales muebles destinados a la reparación, remodelación y alhajamiento del Hotel O'Higgins se efectuaron en cumplimiento de una obligación contractual ya que tales desembolsos efectuados por la reclamante constituyen por una parte el precio de la concesión y por otra a que parte de los bienes los destinó a la fabricación de mesas, sillas, sillones, sofás, camas, asientos, módulos escritorios, mesa para banquetes, una tribuna, amoblados de dormitorios, suficientes para que el citado hotel cumpla plenamente con el fin convenido, bienes estos últimos que quedarán en definitiva en el patrimonio de la reclamante, constituyendo entonces bienes del activo fijo de la empresa, y los restantes bienes que revistan en carácter de inmuebles por adherencia o destinación al tenor de la cláusula décimo segunda y que pasarán sin costo alguno para el dominio de la I. Municipalidad de Viña del Mar constituyen sin lugar a dudas gastos necesarios, los cuales, si bien para los efectos de la determinación de las Rentas imponibles de renta Primera categoría procedería diferir su cargo a resultado de la gestión al tenor de lo dispuesto en el art. 31 Nº 9 del D.L. 824, para los efectos del IVA el pago del tributo es requisito para el derecho de su utilización en él o los periodos tributarios respectivos.

La doctrina sustentada por la sentencia, cuyos fundamentos principales hemos reproducido, fue posteriormente confirmada por muchas otras sentencias dictadas por varias Cortes de Apelaciones del país, como se señalará más adelante, y a nuestro juicio esta era

la correcta interpretación de las disposiciones legales y reglamentarias que regulaban la aplicación del crédito fiscal en nuestra legislación sobre la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

Para ser completo en esta información debemos señalar que, lamentablemente el Servicio de Impuestos Internos abandonó la interpretación que dio en sus Circulares y sentencias ya citadas y seguramente influenciado por la doctrina de nuestro Tribunal Supremo ha impartido últimamente instrucciones contrarias a la expuesta anteriormente y es así que en su Boletín Oficial de febrero de 1985 y referente al uso del crédito fiscal en materia del IVA, ha señalado lo siguiente:

Un contribuyente no puede hacer uso del crédito fiscal del IVA que otorga el Art. 23 del D.L. 825, sobre "Impuesto a las Ventas y Servicios", por la adquisición de bienes corporales muebles o la utilización de servicios respecto de los cuales debe ser considerado como "consumidor final" como ocurre en el caso reglado por el Art. 40 del Reglamento de la Ley del ramo respecto de los bienes que se incorporan a inmuebles.

Frente a estas nuevas instrucciones queda pendiente una interrogante, si esta negativa para aplicar el crédito fiscal sólo queda circunscrita a los impuestos pagados en compra de materiales de construcción y servicios aplicados a inmueble del activo fijo, o si bien se extienden a otras situaciones en que se cumplen los dos postulados indicados por la doctrina del Tribunal Supremo para negar este crédito, cuales son: que el contribuyente es el *consumidor final* de ellos, y el hecho que estos bienes no se transfieren, con lo cual no hay débito fiscal. Esperamos que mientras no se subsane este problema no se extienda la negativa para el uso del crédito.

SENTENCIAS DE I. CORTES DE APELACIONES

Como se ha señalado en el curso de este trabajo, la mayor parte de las Cortes de Apelaciones del país han mantenido un criterio diferente al sustentado por el E. Corte Suprema y al respecto podemos, entre otras, señalar las siguientes sentencias:

Corte de Apelaciones de Valdivia:

- Sentencia 26 de mayo de 1980.
- Sentencia *Hotel Villa del Río con I.I.*, 21 julio 1980.

Corte de Apelaciones de Concepción:

- Sentencia *Coop. de Consumo y Energía Eléctrica Los Angeles Ltda. con I.I.*, 8 de enero de 1981.

Corte de Apelaciones de Santiago:

- Sentencia *Ind. Coia con I.I.*, 28 de enero de 1982.

- Sentencia *Codimpex Ltda. con I.I.*, 2 de noviembre de 1982.

- Sentencia *Central Deportiva Sparta Ltda. con I.I.*, de 21 de julio de 1983.

En todas estas sentencias y en muchas otras similares a las señaladas, se ha mantenido la interpretación que el *crédito fiscal* debe ser aplicado en forma amplia e ilimitada, sin analizar el destino de los bienes muebles adquiridos o de los servicios prestados y sólo se requiere que todos ellos sean necesarios para el desarrollo del giro de la empresa.

CONCLUSIONES

1. Creemos que la doctrina interpretativa en la aplicación del crédito fiscal, sustentada por la Excm. Corte Suprema, a través de las numerosas sentencias citadas, no se concilia con las disposiciones legales y reglamentarias sobre la materia.

2. De mantenerse dicha interpretación, de negar dicho crédito, basada en los factores de *consumidor final* y de su consecuencia, esto es de la imposibilidad de traspasar los bienes corporales muebles adquiridos para generar el débito fiscal, es necesario precisar si ella es aplicable únicamente tratándose de bienes y servicios aplicables a inmuebles del activo de la empresa o a cualesquieras otras situaciones en que concurren ambos factores.

3. Para el caso de mantenerse esta doctrina interpretativa, creemos que es necesario promover una reforma legal que permita disminuir los costos de producción que significa soportar un IVA de 20% sin poder descargarlo del *débito fiscal*. Así por ejemplo, en el caso de las empresas de servicio público con tendido de redes, tales como: gas de cañería, agua potable, electricidad, teléfono, etc., el Tribunal Supremo ha determinado, mediante una de las sentencias señaladas, que los impuestos pagados en la adquisición de bienes y servicios de reposición de estos elementos no dan derecho a crédito fiscal, lo cual representa un encarecimiento de costos con grave perjuicio del consumidor.

Debiera a este respecto consultarse, a lo menos, un procedimiento similar al contemplado para las empresas constructoras, para descargar el IVA pagado en adquisiciones de materiales de construcción y servicios, en la ejecución de contratos por suma alzada, que señala el Art. 21 del D.L. 910.

4. Que por último, la mantención de esta doctrina hace necesaria una revisión de los principios que informan nuestra Ley del IVA, pues con este sistema de crédito, se pasa del sistema de *deducción amplia*, al sistema de *deducción limitada* y si existe una elevada tasa impositiva —20%—, que es propio del primer sistema, ello significa para el Fisco un mayor rendimiento, pero justo es necesario decir que tal conducta significa un olvido del principio de *neutralización*, que es uno de los objetivos que se persiguen con el impuesto a las ventas con sistema de impuesto al valor agregado, con lo cual se habrá perdido la más importante de las finalidades perseguidas en su establecimiento.