



Universidad de Chile

Facultad de Derecho

Departamento de Derecho Económico

## TEORÍA GENERAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

### **Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales**

CLAUDIO ANDRÉS TORRES REYES

Profesor Guía JUAN MANUEL BARAONA SAÍNZ

Santiago, Chile

2012

*Dedicado a mis padres por su colosal esmero*

*en darme educación*

Agradezco a todos quienes de alguna manera  
me han apoyado en estos años, especialmente  
a mi padres Miriam y Jaime, mi compañera Lisette,  
mi hija Jazmín, mis hermanos Nacho y Felipe,  
mi tía Isaura y mi suegra Mónica.

## TABLA DE CONTENIDOS

<b>Portada</b>	i
<b>Dedicatoria</b>	ii
<b>Agradecimientos</b>	iii
<b>Tabla de contenidos</b>	iv
<b>Resumen</b>	xi
<b>Introducción</b>	1
1) Importancia de la ciencia económica	1
2) Importancia del Impuesto al Valor Agregado	2
Planteamiento del problema	5
<b>Capítulo Primero. El Impuesto al Valor Agregado</b>	7
a) Definición	7
b) Regulación	7
c) Elementos del impuesto	8
1) Enumeración	8
2) Dificultades de la doctrina clásica	8
3) El IVA es un impuesto	9
3.1) El Impuesto	9
3.2) La Tasa	9
3.3) El Tributo Especial (Contribución)	9
3.4) Ejemplos	10

4) Es un impuesto indirecto	10
4.1) Criterio Administrativo, de permanencia o del registro	11
4.2) Criterio de Traslación	11
4.3) Criterio de Capacidad Contributiva	12
4.4) Criterio del Procedimiento	12
4.5) El IVA conforme a los criterios expuestos	13
5) El Objeto del Impuesto es el Valor Agregado	14
6) Hecho Gravado	16
6.1) Hecho gravado en el IVA	17
7) Tasa del impuesto es variable y proporcional	18
7.1) La tasa fija	18
7.2) Límite máximo y mínimo	18
7.3) Tasa móvil o variable	19
7.4) Tasa alícuota	19
7.5) Tasa específica	19
7.6) Tasa gradual	20
7.7) Tasa progresiva	20
7.8) Otras tasas	20
8) Base Imponible	20
8.1) Concepto	20
8.2) Base Imponible en el IVA	21

<b>Capítulo Segundo. Análisis Económico del Impuesto al Valor Agregado</b>	<b>23</b>
Sección Primera. Definición del contenido y siglas	23
a) Contenidos capítulo	23
b) Significado de las siglas a utilizar	23
Sección Segunda. El Objeto del Impuesto al Valor Agregado	25
a) Contenido microeconómico del precio	25
Conclusión	37
b) Agregados Macroeconómicos	38
Inversión en bienes de equipo	41
Inversión en existencias	43
Inversión en construcción (inmuebles)	46
Sección Tercera. Cálculo del Impuesto	53
a) Impuesto Monofásico	53
b) Impuesto Plurifásico	54
c) Clasificación de los impuestos plurifásicos	54
d) Impuesto acumulativo o en cascada	55
e) Impuesto no acumulativo o IVA	55
f) Método económico	56
g) Método Financiero	57
h) Método Financiero Base contra Base	58
i) Característica central de los mecanismos y defecto	59

j) Método Financiero Impuesto contra Impuesto	59
k) Características del mecanismo financiero Impuesto contra Impuesto	62
l) Clasificación del IVA en relación a la Inversión en Activo Fijo	63
1) Impuesto tipo Producto	63
2) Impuesto tipo Ingreso	63
3) Impuesto tipo Consumo	64
<b>Capítulo Tercero. Análisis Jurídico del Impuesto al Valor Agregado</b>	<b>65</b>
Sección Primera. Obligación Civil y Obligación Tributaria	65
a) Introducción	65
b) Analogía entre Obligación Civil y Obligación Tributaria	66
c) Elementos a comparar	68
Sección Segunda. Vínculo Jurídico	70
a) Noción de potestad tributaria	71
b) Límites de la potestad tributaria	73
b.1) Límites Constitucionales	74
b.2) Límites Internacionales	78
Sección Tercera. Fuente de la Obligación	81
Sección Cuarta. La Prestación	87
Sección Quinta. Los Sujetos de la Obligación	90
a) El Sujeto Activo	90
b) El Sujeto Pasivo	91

b.1) El Contribuyente	91
b.2) El Sustituto	91
b.3) El Responsable del Impuesto	93
b.4) El Retenedor del Impuesto	94
c) Incidencia	94
Sección Sexta. Teoría de la Causa y la causa en la Obligación Tributaria	98
a) Concepción objetiva de la causa final del acto	98
b) Concepción subjetiva de la causa del acto jurídico	99
c) La causa como elemento de la obligación	99
La Causa en materia tributaria	99
a) Tesis Causalistas	100
a.1) Tesis de GRIZIOTTI	100
a.2) Tesis de Dino JARACH	101
a.3) Tesis de VANONI	102
b) Tesis anticausalistas	102
b.1) Tesis de Achille Donato GIANNINI	102
b.2) Tesis de Antonio BERLIRI	104
b.3) Tesis de BLUMENSTEIN	105
c) Opinión personal sobre la causa en materia tributaria	106
Sección Séptima. Modos de extinguir la obligación tributaria	107
a) Aclaración preliminar	107



b) Modos de extinguir las obligaciones. Enumeración	108
c.1) El Pago	109
c.2) El <i>Accipiens</i>	109
c.3.1) El <i>Solvens</i>	110
c.3.2) Los Terceros	111
c.4) Objeto del pago	112
c.5) Modalidades	114
d) La Novación	115
e) La Transacción	115
f) La Remisión	116
g) Compensación	117
h) Confusión	119
i) Pérdida de la cosa que se debe y la muerte del deudor o acreedor	120
j) Declaración de nulidad y rescisión	120
k) El evento de la condición resolutoria	121
l) El mutuo acuerdo	121
m) La prescripción	122
1) La prescripción extintiva civil	122
2) Interrupción de la prescripción	123
3) Suspensión de la prescripción	124
4) Prescripción de la obligación tributaria	124

Sección Octava. Garantía del Crédito Tributario	126
Sección Novena. Capacidad y Sujetos de Hecho	128
<b>Capítulo Cuarto. Exenciones, efectos y política tributaria internacional</b>	<b>131</b>
a) Exención en venta a consumidor final	133
b) Exención en venta intermedia	134
Política Tributaria Internacional	135
<b>Conclusiones</b>	<b>139</b>
<b>Bibliografía</b>	<b>141</b>

## RESUMEN

La presente Memoria de Grado es un estudio del Impuesto al Valor Agregado desde un punto de vista teórico, general y abstracto. Por consiguiente, los análisis y las conclusiones corresponden a los elementos estructurales de la institución. Los aspectos a analizar son los propios de todo impuesto tales como el hecho gravado, el objeto gravado, la base imponible, los sujetos, la tasa, etc., tanto en sus aspectos económicos como jurídicos.

El contenido estará dividido en cuatro capítulos de distinta extensión. El primero se refiere al Impuesto al Valor Agregado a la luz de los conceptos de la doctrina tributaria clásica.

El segundo capítulo es un estudio económico del impuesto, y se desglosa en el análisis del contenido del precio y los agregados macroeconómicos. La tesis sostenida y demostrada en este capítulo es que el objeto gravado del impuesto es el Valor Agregado y no el Consumo.

El tercer capítulo es un estudio jurídico de la obligación de pagar IVA, desarrollado mediante el contraste de sus elementos con los de la obligación civil.

El texto termina con un capítulo más breve que los anteriores en el que se comentan los efectos de las exenciones en materia de IVA y las particularidades de las exenciones y gravámenes en el comercio internacional

## INTRODUCCIÓN

### 1) Importancia de la Ciencia Económica

El ser humano, en tanto ser vivo, como individuo y como ser social, debe procurarse la satisfacción de sus necesidades, desde las más elementales a las más sofisticadas, proveyéndose de la naturaleza con su ingenio y laboriosidad. Estas necesidades son múltiples aun en un estado primitivo, y en la medida que éstas son satisfechas, y conforme al complejo desarrollo del hombre y su organización social, aumentan infinitamente, a un ritmo más acelerado que los medios para su satisfacción. Esto da origen al “Problema Económico”, que es aquel que surge cuando frente a una multiplicidad de fines alternativos que implica la satisfacción de necesidades de toda índole, existe un conjunto de medios relativamente escasos, siendo la finalidad de la distribución de los medios el obtener un máximo de bienestar”<sup>1</sup>. Desde luego, el problema económico ha acompañado al hombre desde el inicio de su existencia, puesto que la urgencia de cubrir necesidades y la relación del aquel con el medio que lo circunda nace junto con su actividad, trayendo aparejados variados fenómenos económicos.

Sin embargo, estos fenómenos económicos fueron durante miles de años “vistos pero no observados”, debido a que la Economía como ciencia es bastante novel. Si bien existen referencias a asuntos económicos en obras de clásicos griegos y medievales, no es sino hasta el comienzo de la Era Moderna cuando surge por primera vez una forma de pensamiento económico orgánico y definido, llamado por los autores como Mercantilismo. Esta corriente de pensamiento económico fue seguida por el Fisiocratismo, hasta que en 1776 fuera publicada la obra fundamental de Adam Smith, “Investigación sobre la Naturaleza y Causa de la riqueza de las Naciones”, que es considerado el primer estudio de la ciencia económica, y a Smith, como el fundador de esta última. En este tratado por primera vez se aborda sistemática y metódicamente los hechos, sus interpretaciones y relaciones mutuas, razón por la cual se conoce como el primer trabajo estrictamente científico sobre la materia.

---

<sup>1</sup> CARVALLO HEDERRA, Sergio. *Finanzas Públicas*. Editorial Universitaria, 1968, p. 10

Así las cosas, se define al Análisis Económico como el “estudio de la estructura y funcionamiento de los mecanismos que adoptan las comunidades para tomar decisiones referente a la asignación de sus escasos recursos entre los fines alternativos, con la finalidad última de obtener un bienestar máximo”<sup>2</sup>. La ciencia económica resulta de vital importancia, no sólo para comprender los fenómenos sociales que rodean al ser humano, sino para orientarle en la toma de decisiones con el fin de proveer a sus necesidades y alcanzar el Bien Común.

La ciencia económica tuvo un desarrollo muy rápido las décadas siguientes, y se generaron un gran número de ramas de la más diversa índole. Entre todas ellas se configuró la denominada Ciencias de las Finanzas, disciplina en que se estudia todo lo relativo a la hacienda pública. Destaca en este rubro el italiano Cesare Cosciani y su tratado Principios de Ciencia de la Hacienda. Y como una nueva ramificación, dentro de la Ciencia de las Finanzas, especialmente interesante para esta Memoria, se desarrolla el Derecho Tributario, en la que cabe mencionar a los autores Berliri, Hensel, Blumenstein, Griziotti y el mismo Cosciani. El Derecho Tributario, al estudiar la relación tributaria entre el contribuyente y el Fisco, sus principios, las diversas clases de tributos y sus efectos en la economía, se encuentra a medio camino entre las ciencias económica y jurídica. Este trabajo se enmarca dentro de esta rama de la ciencia social, por lo que tanto los aspectos jurídicos como los económicos comparten estrechamente su calidad de esenciales.

## 2) Importancia del Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto a las Ventas y Servicios es sin duda por su estructura, mecanismo de determinación, incidencia y otros factores, un impuesto absolutamente novedoso y rupturista, en cuanto controvierde principios clásicos del Derecho Tributario. Su nacimiento es más bien una evolución de las formas de imposición a las ventas y a los servicios en Europa ocurrido a lo largo del siglo XX. Así se arribó, pasada la segunda mitad del siglo pasado, al IVA como lo conocemos hoy, con el sistema de compensación del crédito y el débito fiscal en sus fundamentos. Este sistema de

---

<sup>2</sup> Ibídem, p. 13

tributación trae consigo varias ventajas en comparación a los impuestos existentes previamente, entre las que cabe mencionar, según Pedro MASSONE, su neutralidad, que implica:

- Ausencia de discriminación entre las diferentes formas de producción y distribución. Conforme a ello, la carga fiscal es la misma independientemente del número de personas que intervengan en el ciclo de producción y distribución.
- Ausencia de la discriminación entre los diferentes bienes y servicios, todos los cuales se gravan con la misma tasa. Además, los bienes intermedios de producción habiendo ya soportado el impuesto con ocasión de su fabricación y venta, no forman parte del valor agregado a un producto por el empresario que lo utiliza. Ellos no vuelven, en consecuencia, a ser gravados.
- Desde un punto de vista tributario, las adquisiciones que los empresarios realizan en el extranjero –donde rige una tasa diversa- no son ni más ni menos caras que las realizadas en el propio país. Esto se consigue liberando las exportaciones y gravando las importaciones a la tasa del país donde se realiza la importación.
- Ausencia de discriminación en la asignación de los recursos económicos y factores de producción, en atención a que el impuesto se aplica en todas las etapas de producción y distribución.

Además de la neutralidad, se suelen atribuir al IVA las siguientes virtudes:

- Fomenta las inversiones y evita la doble imposición de las mismas, cuando se reconoce como crédito el impuesto pagado en las adquisiciones de bienes de capital.
- Fomenta las exportaciones, cuando se aplica el principio de tributación en el país de destino

- Evita la imposición piramidal
- Disminuye la carga del impuesto que grava al contribuyente que vende a una persona no gravada y, en consecuencia, el impulso a evadir
- Crea un contraste de intereses entre el vendedor y el comprador, que dificulta la evasión, creándose por tanto un medio de “autocontrol”. Para los compradores es fundamental exigir factura para rebajar su crédito fiscal, y esto dificulta la venta indocumentada por lo que se salvaguarda la generación de débito fiscal para el vendedor.
- Ofrece un gran potencial recaudatorio y es de fácil fiscalización<sup>3</sup>

Todas estas virtudes del IVA han provocado su acelerada expansión a todo el mundo, y es hoy sin duda uno de los más –o el más- recaudador. Sin ir más lejos, en nuestro país es con certeza el impuesto que más recursos provee al Fisco. A esto es menester agregar que los hechos gravados del IVA son muchos y se efectúan a cada instante por miles de personas en todas partes del orbe. Existen otros elementos que le dan relevancia al impuesto como el hecho de que conforme a su estructuración normativa, la carga económica del IVA es trasladada desde los productores, Contribuyentes *de jure* al consumidor final del bien o servicio, quien la soporta en definitiva. La determinación de *Quién* soporta el detrimento patrimonial del impuesto es lo que en economía se llama Incidencia del impuesto. La mayoría de los autores que estudiar el IVA señalan que el “incidido” del IVA es el consumidor, sin embargo, apoyado en Cesare COSCIANI, Paul KRUGMAN y Aníbal PINTO, sostendré que esto no es así, sino que depende necesariamente de un factor extrajurídico, como es la elasticidad del precio de la demanda. Así las cosas, dependerá de este elemento económico la real posibilidad de traslación de la carga tributaria hacia el consumidor final.

---

<sup>3</sup> MASSONE PARODI, Pedro. ***El impuestos a las ventas y servicios (Impuesto al Valor Agregado)***. Valparaíso, 1995, pp.39 a 42.

Por otra parte, el IVA ha sido duramente cuestionado por su Regresividad. Esto porque del total de las rentas del consumidor final, considerando a este como "incidido", tributará IVA el monto equivalente a aplicar la tasa del impuesto al total de la porción de renta que destina a Consumo, no así la que destina a Ahorro. Y conforme a los estudios de los economistas KEYNES, SAMUELSON y NORDHAUSS, conforme aumenta el nivel de renta, disminuye la proporción de esta que se destina a Consumo, privilegiándose el Ahorro. Este fenómeno es denominado Propensión Marginal a Ahorrar. Por tanto, si bien las familias de mayores recursos pagan absolutamente más IVA que las de menores recursos, pagan menos IVA en proporción a su renta disponible. Abunda esta situación el hecho de que en Chile las clases baja y media están endeudadas, por lo que el Consumo supera la renta disponible. Corolario es que siendo el IVA regresivo, no se cumple con uno de los objetivos de los sistemas de impuestos, que hoy, lejos de ser neutrales, deben ser uno de los expedientes para redistribuir la riqueza de forma más equitativa, cobrando impuestos a las familias de mayores recursos, y beneficiando a las más pobres mediante subsidios exenciones y en general todo tipo de transferencias.

Por último, el IVA opera sobre los precios de venta, por lo que en mayor o menor medida, impacta en la oferta de bienes y servicios y su demanda, desplazando en el plano cartesiano el punto de equilibrio de mercado.

Por todas estas razones no cabe duda que el Impuesto al Valor Agregado es un fenómeno económico y jurídico fundamental en nuestro entramado social y tiene el mérito suficiente para ser objeto de un estudio detenido y profundo.

#### Planteamiento del Problema

El IVA, como comenté más arriba, es un fenómeno relativamente nuevo, no obstante lo cual existe una nutrida literatura jurídica sobre la materia. Pese a ello, como he podido observar en los estudios preliminares de este proyecto, casi la totalidad de ella está destinada al análisis y descripción de la parte especial, es decir, la regulación positiva del IVA y aun a aspectos particulares de ella, como el tratamiento que reciben actividades económicas específicas. No hay mucha literatura que aborde los aspectos



generales de la institución, como por ejemplo, los principios que la informan, su naturaleza y sus elementos esenciales. Preciso mencionar los aportes fundamentales de autores nacionales como Pedro MASSONE PARODI, Elizabeth EMILFORK, Gabriel Araya SCHNAKE y Hugo CONTRERAS URZÚA. Todos ellos han tratado en sus obras las generalidades del IVA, aunque como introducción al estudio de la parte especial, dedicando una parte relativamente menor de sus páginas a aquella. Naturalmente, sus trabajos y conceptos están en los cimientos de la Memoria que pretendo realizar.

Queda en evidencia que el objetivo principal de esta Memoria de Grado es realizar un estudio teórico, general y abstracto de los principios, naturaleza y elementos esenciales del Impuesto a las Ventas y Servicios, en los aspectos económico y jurídico. Así quiero realizar una contribución a llenar ese vacío científico y a la vez, controvertir algunas ideas sostenidas casi por la unanimidad de la doctrina.

## CAPÍTULO PRIMERO. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

### a) Definición

El Impuesto al Valor Agregado, o IVA, es un impuesto indirecto, que grava con tasa variable proporcional el valor agregado total contenido en un bien o servicio terminados, al momento en que aquél o éste se vende o presta, respectivamente, al consumidor final. Para la profesora Elizabeth EMILFORK, sin embargo, el IVA se define como un mecanismo de pago fraccionado de un impuesto a las ventas de carácter monofásico a nivel de consumidor final<sup>4</sup>. Por otra parte, también se ha dicho que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto general sobre el consumo, que se percibe a medida que se desarrolla el ciclo de producción y de distribución de los bienes y servicios gravados y no de una sola vez al momento de la venta al consumidor<sup>5</sup>. La divergencia, e incluso contradicción entre las definiciones, se debe a las dificultades que presenta el novedoso mecanismo del IVA a los conceptos de la doctrina tributaria clásica, tema que abordaremos más adelante, y que ha significado la existencia de controversias y confusión en aspectos fundamentales, como por ejemplo, el objeto del impuesto, el sujeto pasivo y el momento en que se genera la obligación tributaria.

### b) Regulación

El IVA está regulado en Chile en el Decreto Ley 825, sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, cuyo texto fue reemplazado por el Decreto Ley 1.606, publicado en el Diario Oficial de 3 de diciembre de 1976, conservando su número original. Este cuerpo legal será denominado en adelante la “Ley”. El reglamento respectivo está

---

<sup>4</sup> EMILFORK SOTO, Elizabeth. *Impuesto al Valor Agregado (El Crédito Fiscal y Otros Estudios)*. Editorial Jurídica Congreso, 1999, p. 13

<sup>5</sup> BERLIRI, Antonio. *L' Imposta Sul Valore Aggiunto*. P, 183, citado por MASSONE PARODI, Pedro. *El Impuesto a las Ventas y Servicios (Impuesto al Valor Agregado)*. EDEVAL, Valparaíso, 1995, p. 39

contenido en el Decreto Supremo 55 del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de 2 de febrero de 1977. Este reglamento en adelante será designado sencillamente como “Reglamento”.

### c) Elementos del impuesto

#### 1) Enumeración

Los elementos del impuesto contenidos en la definición que dado son:

- Que se trata de un impuesto, y no otra forma de tributación (tasa o contribución)
- Que es un impuesto indirecto
- El objeto del impuesto es el Valor Agregado
- El Hecho Gravado son las Ventas y Servicios y actos asimilados
- La tasa del impuesto es variable y proporcional
- Base Imponible

#### 2) Dificultades de la doctrina clásica.

Ya apuntaba que la doctrina tributaria clásica ha tenido dificultades al caracterizar este impuesto debido a las particularidades de su estructura. Los estudiosos difieren sobre el contenido de las categorías doctrinales ya establecidas por la tradición, por lo que el debate sobre la naturaleza y otros aspectos esenciales del impuesto aun está abierto. Según la profesora EMILFORK los esfuerzos de la doctrina tradicional por tratar de dar racionalidad jurídica a esta extraña figura –el IVA-, han sido infructuosos: los conceptos tradicionales del Derecho Tributario son incapaces, por sí solos, de explicarla, haciendo imperativo una revisión de los mismos. Para la profesora de la Universidad de Concepción, la falta de cadencia entre los conceptos tradicionales y la realidad del impuesto se debe a que el establecimiento del IVA tuvo motivaciones económicas<sup>6</sup>, y poco ha sido, en verdad, el interés del legislador por respetar los habituales cánones de la literatura jurídico-tributaria.

---

<sup>6</sup> EMILFORK SOTO, E. ob.cit., p. 46

### 3) El IVA es un impuesto

Aunque parece tautológico, no es irrelevante hacer una referencia a este asunto, esto pues, porque la doctrina ha distinguido tres clases de tributos, a saber, los impuestos, las tasas y las contribuciones, cada uno con características esenciales propias, y como es sabido, el nombre de una institución muy bien puede diferir de su verdadera naturaleza jurídica. Apuntaré breves definiciones de cada uno de los tributos.

#### 3.1) El Impuesto

El impuesto es una obligación coactiva, establecida a favor de un ente público, con la función de enriquecerlo<sup>7</sup>. Otra definición es la que entrega A. D. GIANNINI, al decir que “El impuesto es una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso<sup>8</sup>.”

#### 3.2) La Tasa

La tasa es una prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida que en ésta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado<sup>9</sup>. MASSONE cree que tasa es una prestación espontánea, establecida por la ley a favor de un ente público, como condición para obtener cierta ventaja, y con la función de enriquecerlo<sup>10</sup>

#### 3.3) El Tributo Especial (Contribución)

Nuevamente, inspirado en el italiano GIANNINI, defino contribución como una prestación debida:

---

<sup>7</sup> MASSONE PARODI, Pedro. *Principios del Derecho Tributario*. EDEVAL, Valparaíso, 1979, p. 100

<sup>8</sup> GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*. Traducido por Fernando Sainz de Bujanda. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 46

<sup>9</sup> GIANNINI, A.D. op.cit., p. 50

<sup>10</sup> MASSONE PARODI, P. ob.cit., p. 114

- Por quienes encontrándose en una determinada situación, experimentan una particular ventaja económica por efecto del desarrollo de una actividad administrativa, frente a todos los demás a quienes la propia actividad beneficia de modo indistinto; o bien,
- Por quienes, como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio o de otra actividad, provocan un gasto o un aumento de gasto del ente público<sup>11</sup>

3.4) El pago de patentes comerciales y profesionales es un claro ejemplo de tributo especial o contribución. Ejemplo de tasa es el pago por certificados y otros instrumentos públicos otorgados por organismos públicos. Por último, el IVA es un impuesto, en tanto que como consecuencia de la realización de un presupuesto material previsto por el legislador, nace la obligación jurídica de pagar un tributo determinado<sup>12</sup>, siendo irrelevante que la administración desarrolle actividad alguna en beneficio del particular que resulta obligado.

#### 4) Es un impuesto indirecto

La clasificación de los impuestos más tradicional, extendida e importante es aquella que distingue entre directos e indirectos. Sin embargo, en cuanto al criterio de discriminación no existe uniformidad entre los autores. En los elocuentes términos de Jorge OFFERMANN, el que los impuestos se dividan –y diríamos, deban dividirse necesariamente- en impuestos directos e indirectos, es una cosa absolutamente indiscutible y sobre la cual coinciden los estudiosos de la materia, tanto economistas como juristas; pero este acuerdo desaparece para dar lugar a las divergencias más profundas apenas se trata de delimitar los dos grupos y de establecer el criterio con

---

<sup>11</sup> GIANNINI, A.D., op.cit., p. 48

<sup>12</sup> DE ARAUJO FALCAO, Amílcar. **Fato Gerador da obrigação tributária**. Traducción propia desde el portugués. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1977, 4ª Edición, p. 26

arreglo al cual se decidirá si un determinado impuesto debe calificarse como directo o indirecto<sup>13</sup>.

Los criterios de distinción tradicionales son:

#### 4.1) Criterio Administrativo, de permanencia o del registro

Conforme a esta teoría impuestos directos son aquellos cuyo objeto consiste en cosas y situaciones duraderas, y que por eso pueden ser enterados de forma regularmente periódica, mientras que son indirectos aquellos que reposan sobre eventos y situaciones meramente pasajeras<sup>14</sup>, de tal suerte que mientras para los primeros es posible la formación de una matrícula o registro de contribuyentes, cuya eficacia se extiende a un cierto periodo de tiempo, para los segundos queda excluida esa posibilidad, por el hecho de que al producirse cada acontecimiento surge una obligación tributaria distinta y aislada<sup>15</sup>. Las listas, roles o registros tienen el carácter de nominativos, por lo que de antemano se conoce la persona del contribuyente afectado<sup>16</sup>. A este criterio adhiere Amílcar DE ARAUJO FALCAO, inspirado en FOVILLE, afirmando: “en el impuesto directo, el hecho generador, es un hecho, estado de hecho o situación jurídica de carácter permanente, continuado o, por lo menos, durable en el tiempo. En el impuesto indirecto, el hecho generador es un hecho, estado de hecho, o situación jurídica de carácter intermitente, aislado en el tiempo o instantáneo”<sup>17</sup>

#### 4.2) Criterio de la Traslación

Trasladar el impuesto significa que la carga económica del impuesto es soportada por una persona distinta del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Entonces, siguiendo a OFFERMANN, el impuesto es directo cuando no es trasladable

---

<sup>13</sup> OFFERMANN ALARCON, Jorge, *El Impuesto al Valor Agregado*, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Escuela de Derecho, Universidad de Concepción, 1976, p. 1

<sup>14</sup> BLUMENSTEIN, Ernst, *Sistema di Diritto delle Imposte*, Traducción propia desde el italiano. Dott. A. Giuffrè, Milano, 1954, p.114

<sup>15</sup> GIANNINI, A. D. ob.cit, p. 150

<sup>16</sup> OFFERMANN ALARCÓN, J. op.cit, p.6

<sup>17</sup> DE ARAUJO FALCAO, A. ob.cit, p.137

o, al menos, cuando la intención del legislador ha sido obligar al contribuyente *de jure* a soportar el peso de la carga impositiva impidiéndole su traslación a una economía más débil y es indirecto cuando por la naturaleza de los objetos o actos que se gravan, el tributo tendería a ser trasladado, en todo o parte, desde las personas que los han cancelado hacia otras economías más débiles. Normalmente este proceso de traslación ha sido expresamente previsto por el legislador, quien, al señalar un contribuyente de jure para su pago, no ha buscado en este sino una economía más fácil de individualizar y fiscalizar, a la cual asigna la obligación de anticiparle el impuesto, reconociéndole explícita o tácitamente la facultad de resarcirle del impuesto pagado mediante la traslación del gravamen a terceros<sup>18</sup>

#### 4.3) Criterio de Capacidad Contributiva

De acuerdo a este criterio, impuestos directos son aquellos que gravan de un modo directo e inmediato la capacidad económica, contributiva y son indirectos, los que gravan una manifestación mediata de dicha capacidad, sea porque gravan el gasto, el empleo de patrimonios, etc.<sup>19</sup><sup>20</sup><sup>21</sup>. No obstante, GIANNINI, luego de definir impuestos directos, señala que son indirectos todos los demás. Nicola D' AMATI afirma, más escuetamente, que directos son los impuestos que gravan la renta o el patrimonio, e indirectos, los que gravan actos de consumo e intercambio<sup>22</sup>.

#### 4.4) Criterio del Procedimiento

Existe un cuarto criterio esbozado por BLUMENSTEIN, según el cual impuestos directos son aquellos para los cuales es necesario un procedimiento de liquidación auténtico (*Accertamento vero e proprio*) e indirectos, los demás<sup>23</sup>.

---

<sup>18</sup> MATUS BENAVENTE, Manuel, **Finanzas públicas**, Editorial Jurídica de Chile. 1962.p.151, citado por Offermann en ob.cit.p.9

<sup>19</sup> OFFERMAN ALARCÓN, J. op.cit, p.12

<sup>20</sup> BLUMENSTEIN, E. ob.cit, p.114

<sup>21</sup> GIANNINI, A.D. ob.cit, p.150

<sup>22</sup> D' AMATI, Nicola, **Derecho Tributario. Teoría y Crítica**. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1985, p.115

<sup>23</sup> BLUMENSTEIN, E. op.cit, pp.114 y 115

#### 4.5) IVA conforme a los criterios expuestos

El criterio de registro no es idóneo para clasificar al IVA dentro de los impuestos indirectos, debido a que efectivamente en el ordenamiento jurídico chileno el contribuyente de IVA debe estar individualizado en un Registro a base de Rol Único Tributario que lleva el Servicio de Impuestos Internos, y toda persona que inicie una actividad susceptible de originar impuesto a las ventas y servicios, tiene la obligación de solicitar su inscripción en el Rol Único Tributario antes de dar comienzo a dichas actividades (artículo 51 de la Ley y 67 del Reglamento). Por ello, sin perjuicio que los hechos gravados del IVA son esporádicos, los sujetos pasivos del impuesto sí están vinculados al sistema registral, por lo que el criterio expuesto no ayuda a dilucidar la calidad del impuesto. Por otra parte, el sujeto que soporta definitivamente la carga económica del pago del impuesto, pero que no es contribuyente de IVA (artículo 10 y 11 de la Ley y 21 del Reglamento) es el consumidor final, que es un tercero en la obligación tributaria y que económicamente sólo participa como proveedor de los fondos que el contribuyente entera al Fisco. Para la profesora Elizabeth EMILFORK, el consumidor final es tan irrelevante para el marco regulatorio del IVA, que ninguna norma se refiere expresamente a él<sup>24</sup>.

El criterio de traslación es probablemente el más evidente o al menos el más atractivo para efecto de clasificar el IVA. En efecto, una de las características más interesantes del impuesto en estudio, es que el productor o intermediario recarga al adquirente de los bienes y beneficiario de los servicios, en el precio, el impuesto soportado en la adquisición o utilización de unos y otros, además de recargar también el IVA correspondiente a su propio margen de contribución. Por tanto, el último eslabón de la cadena, el consumidor final, soporta IVA al comprar bienes o utilizar servicios, pero como no vende o presta servicios, no puede recargar a nadie, y en consecuencia, soporta el impuesto correspondiente a todo el valor agregado en el bien o servicio. Es claro que existe traslación, y es claro también que este criterio es el más apropiado para caracterizar el IVA como impuesto indirecto.

---

<sup>24</sup> EMILFORK SOTO, E. ob.cit., p.39, nota al pie de página número 67



Respecto del criterio de capacidad económica puedo decir que el IVA grava ciertos actos que sólo mediatamente dan cuenta de capacidad contributiva en virtud de que la base imponible es el precio de la operación afecta. Sin embargo, el precio de una operación singular no da certeza alguna de la capacidad contributiva de una persona, y ni siquiera da esa certeza el total de operaciones de consumo, en cuanto que no necesariamente los ingresos de aquella se destinan a la realización de operaciones gravadas, sino también se puede optar por el ahorro. Y esto sin contar que el legislador ha previsto actos de consumo que están exentos de IVA. Luego, el IVA sólo da luces mediatamente de la capacidad contributiva de un sujeto, por lo que según este criterio el impuesto es indirecto.

Para cerrar el punto, en lo que concierne al criterio de procedimiento, se puede decir que el IVA debe ser declarado, lo que implica su liquidación mediante un procedimiento administrativo. Sin embargo, la obligación tributaria no se genera con la liquidación, ni con la compensación entre crédito y débito al cierre del periodo tributario, sino al momento de realizarse el hecho gravado, no obstante que la declaración y pago se postergue a la época señalada.

A mayor abundamiento, cualquiera sea el criterio escogido, en lo que sí están contestes los autores, es que el Impuesto al Valor Agregado es el típico ejemplo de impuesto indirecto.

##### 5) El objeto del impuesto es el Valor Agregado

El enunciado puede parecer obvio, pero no lo es tanto. Para comenzar debo señalar que la doctrina clásica considera al objeto del impuesto como uno de los elementos que lo componen. Objeto del impuesto es la razón meta-jurídica que justifica su establecimiento, la realidad económica pre-jurídica que se da con independencia del de la existencia de una ley positiva y que refleja o manifiesta la existencia de esos recursos económicos que hacen recaudatoriamente viable el tributo<sup>25</sup>. Así las cosas, en la definición de impuesto que dan José Luis PÉREZ DE AYALA y Eusebio

---

<sup>25</sup> PEREZ DE AYALA, José Luis – PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. **Fundamentos de Derecho Tributario**. Edersa, Madrid, 2000, 4ª edición, pp. 46 y 49

GONZÁLEZ, se sostiene que el hecho imponible de los impuestos son actos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva – para el sostenimiento de los gastos públicos- de un sujeto como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta<sup>26</sup>. En el mismo sentido, GIANNINI afirma que el legislador atribuye efectos impositivos a un hecho, en la medida que este constituye una manifestación directa o indirecta de una cierta capacidad contributiva<sup>27</sup>. A mayor abundamiento, Pedro MASSONE apunta que la particularidad del hecho tributario es la de constituir un índice o un indicio demostrativo de capacidad económica o contributiva del sujeto o sujetos a quienes se atribuye. En otras palabras, el hecho tributario es un hecho económico, al cual el Derecho atribuye trascendencia jurídica. Relativo al impuesto al Valor Agregado, EMILFORK asevera con toda precisión que “el IVA, considerado desde el punto de vista impositivo, es un impuesto al consumo”<sup>28</sup>. Más arriba dejé apuntada la opinión de BERLIRI citada por MASSONE que, con algunas diferencias, concuerda en que el IVA grava el consumo. Conforme a este concepto se deduce que el nombre “Impuesto al Valor Agregado” es incorrecto, puesto que Valor Agregado es, macroeconómicamente, equivalente a Gasto, el que está compuesto por Consumo e Inversión, siendo gravado sólo el primero. Sostengo que el impuesto está bien nominado, puesto que es hecho gravado no sólo el Consumo, sino también la Inversión, por lo que resulta gravado el Gasto, Valor Agregado y el PIB debido que estos tres últimos son equivalentes. La base de esta aseveración es que tradicionalmente se ha considerado como Inversión la adquisición de bienes intermedios, la que efectivamente no está gravada. Sin embargo, y amparado en las definiciones de la doctrina económica, afirmo y demostraré que la adquisición de bienes intermedios no es Inversión, y que las operaciones consideradas Inversión por la ciencia económica sí comparten las características elementales de los hechos gravados por IVA y estructuralmente deben ser objeto de impuesto, aunque en algunos casos, y por razones de política económica o de recaudación fiscal –por tanto ajenas a

---

<sup>26</sup> PEREZ DE AYALA, José Luis – GONZÁLEZ, Eusebio. *Derecho Tributario I*. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, pp.170 y 171

<sup>27</sup> GIANNINI, A.D., ob.cit, p.52

<sup>28</sup> EMILFORK SOTO, E. ob.cit, p.25

la estructura económica del impuesto- resultan no gravadas. En las Secciones Segunda y Tercera del Capítulo Segundo desarrollaré estas aseveraciones y sus demostraciones.

## 6) Hecho Gravado

El hecho jurídico tributario es con seguridad uno de los temas de los que más se ha escrito en la doctrina de la materia. No sólo existen múltiples definiciones, sino que también la institución recibe múltiples denominaciones: hecho gravado (párrafo primero del título segundo de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios; Elizabeth EMILFORK), hecho jurídico tributario (Pedro MASSONE), hecho generador (Amílcar DE ARAUJO FALCAO), materia imponible, soporte fáctico (del alemán *Steuertatbestand*), hecho imponible (José Luis PÉREZ DE AYALA), situación base o presupuesto de hecho del tributo (del italiano *fattispecie tributaria*).

Una notable acepción de hecho gravado la otorga HENSEL en su obra Derecho Tributario: “Indicamos con el nombre de presupuesto de hecho del impuesto el complejo de presupuestos abstractos, contenidos en las normas positivas de derecho tributario, de cuya concreta existencia (relaciones del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El presupuesto de hecho del impuesto es, por así decirlo, la imagen abstracta del concreto estado de cosas. Tan sólo la verificación de los hechos o los acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica, subsumibles bajo las normas que contienen los presupuestos de hecho, crean la relación obligacional del impuesto, y solo entonces surge la pretensión de cobro del impuesto de parte del Estado<sup>2930</sup>. Sin la intención de sobreabundar, destaco que para DE ARAUJO FALCAO, el hecho generador puede consistir en un hecho, un conjunto

---

<sup>29</sup> HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Traducción propia desde el italiano. Dott. A. Giuffrè, Milano, 1956, p.72

<sup>30</sup> La traducción desde el italiano es propia. La fuente que he consultado dice: Indichiamo col nome di fattispecie dell'imposta il complesso dei presupposti astratti, contenuti nelle norme del diritto tributario materiale, della cui concreta esistenza (realizzazione de la fattispecie) derivano determinate conseguenze giuridiche. La fattispecie dell'imposta è, per così dire, l'immagine astratta del concreto "stato di cose". Soltanto l'accertamento di fatti od avvenimenti concreti della vita giuridica od economica, sussumibili sotto le norme che contengono le fattispecie, creano rapporti obbligatorii d'imposta e solo allora surge la pretesa d'imposta da parte dello Stato.

de hechos o un estado de hechos, a los que el legislador vincula el nacimiento de una obligación jurídica de pagar un tributo determinado<sup>31</sup>.

#### 6.1) Hecho gravado en el IVA

En forma muy general, puede decirse que el impuesto en estudio grava la circulación interna de bienes y servicios, desde el productor hasta el consumidor final. El ámbito de aplicación del impuesto comprende básicamente las ventas, los servicios y otros hechos que, según los términos de la Ley y para los efectos de gravarlos, son considerados como ventas y servicios, según corresponda<sup>32</sup>. Preciso destacar que el concepto de Venta en la generalidad de las legislaciones, y para la generalidad de los autores, no corresponde a un criterio jurídico sino a uno económico, más amplio que el elaborado en el Derecho Civil<sup>33</sup>. “Un impuesto general a las ventas busca comprender en su ámbito de aplicación a todos los bienes producidos y enajenados por las empresas. Por tal razón, las legislaciones suelen apartarse del concepto jurídico de venta [...] para comprender a otros actos que importen o persigan como fin último la transferencia a título oneroso de una mercadería, con prescindencia de la denominación que las partes otorguen al acto y la forma en que convengan el pago<sup>34</sup>. En el ordenamiento jurídico nacional, se considera venta “toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta” (Artículo 2°, número 1° de la Ley). La Ley da una definición propia de venta, con el objeto de ampliar los hechos gravados con el impuesto y de evitar, por otra parte, que mediante

---

<sup>31</sup> DE ARAUJO FALCAO, A. ob.cit, p. 26

<sup>32</sup> MASSONE PARODI, P., *El Impuesto...*, pp. 55 y 56

<sup>33</sup> Código Civil, Artículo 1793, primera parte. La compraventa es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Sin perjuicio que para la doctrina moderna la obligación del vendedor es garantizar la posesión pacífica y útil de la cosa vendida y no la transferencia del derecho real de dominio.

<sup>34</sup> EMILFORK SOTO, E. ob.cit. p.56

subterfugios se eluda el pago del impuesto, aduciendo que determinados actos jurídicos, que impliquen prestaciones contempladas por el legislador como gravadas, queden al margen por no coincidir estrictamente con la definición de que el derecho privado ha dotado a la compraventa.

#### 7) Tasa del impuesto es variable y proporcional

Es difícil encontrar un punto en el que exista tal nivel de conformidad entre los autores como no sea a propósito de las tasas (también denominadas tipos, para evitar confusión con las tasas, categoría de los tributos, en oposición a los impuestos y las contribuciones). La tasa es el aspecto cuantitativo del impuesto, y compone, junto a la base imponible, la medida del mismo. El tipo impositivo se configura como aquél elemento cuantitativo del impuesto por el que, mediante su aplicación sobre la base imponible (o base liquidable), se obtiene la cuota tributaria del sujeto pasivo y, en definitiva, la porción de riqueza que cada sujeto pasivo debe abonar al ente público acreedor en consonancia con su capacidad económica<sup>35</sup>. La tasa puede ser fija o variable, y esta puede ser alícuota o *ad valorem*. A su vez, la alícuota puede ser proporcional, gradual, progresiva y regresiva

##### 7.1) La tasa fija

La tasa fija del impuesto indica taxativamente el monto debido por un determinado hecho gravado<sup>36</sup>. Según GIANNINI, este tipo de impuesto no permite la obtención de ingresos tributarios importantes, por lo que tiene escasas aplicaciones en los modernos ordenamientos<sup>37</sup>

##### 7.2) Límite máximo y mínimo

Una variante de los impuestos de tasa fija la constituyen los denominados impuestos entre un límite máximo y un mínimo, en el que se confía al poder

---

<sup>35</sup> PEREZ DE AYALA, J.L et al. **Fundamentos...**, p.158

<sup>36</sup> BLUMENSTEIN, E., ob.cit, p. 226

<sup>37</sup> GIANNINI, A.D. ob.cit, p. 154

discrecional del ente público la determinación concreta de la deuda impositiva<sup>38</sup>. GIANNINI asegura que tienen aun menos aplicación que los anteriores.

### 7.3) Tasa móvil o variable

Presupone conceptualmente la existencia de una base imponible y consiste en un coeficiente que se pone en relación (multiplica) con dicha base. De este modo para cada base imponible se suministra un impuesto calculado individualmente<sup>39</sup>. La tasa móvil se subdivide en tasa *ad valorem* o alícuota y en tasa específica.

### 7.4) Tasa alícuota

La tasa queda fijada en una alícuota que permanece inmutable, cualquiera que sea en concreto la extensión del presupuesto, por lo que el importe de la deuda varía en relación a la magnitud de la base imponible.

La descripción calza perfectamente con la tasa del IVA, puesto que se trata de un porcentaje único para todos los hechos gravados, y que puesto en relación con la base imponible, arroja el impuesto a pagar, el que aumentará o disminuirá en conformidad a la magnitud de la base imponible. El célebre artículo 14 de la Ley prescribe: Los contribuyentes afectos a las disposiciones del presente Título (se refiere al impuesto al valor agregado, por supuesto) pagarán el impuesto con una tasa de 19% sobre la base imponible.

### 7.5) Tasa específica

Se aplica la tasa variable estableciendo una tasa fija para la relativa unidad de medida y multiplicando luego por el número de aquellas unidades que existen en la base imponible concreta<sup>40</sup>. Se aplica a medidas no expresadas en dinero, como peso y volumen.

---

<sup>38</sup> ibidem

<sup>39</sup> BLUMENSTEIN, E., ob.cit, p.227

<sup>40</sup> Ibidem

## 7.6) Tasa gradual

El impuesto se ajusta a la magnitud de la base, pero no según una proporción constante, sino con un criterio diverso, como el de establecer varias tasas fijas, con arreglo a la magnitud variable de la base<sup>41</sup>

## 7.7) Tasa progresiva

Consiste en que la tasa para el mismo tributo, en vez de ser uniforme, se modifica al variar la base imponible, la cual aparece, por tanto, dividida en escalones, para cada uno de los cuales la ley establece un gravamen más elevado, hasta llegar a un límite máximo, más allá del cual el impuesto se convierte en proporcional<sup>42</sup>. En la legislación chilena, forman parte de esta categoría, el Impuesto Global Complementario y el Impuesto de Segunda Categoría, de la Ley de Impuesto a la Renta, Decreto Ley 824 de 1974.

## 7.8) Otras tasas

Pedro MASSONE, en su obra Principios del Derecho Tributario, señala varias otras clasificaciones de las tasas, en las que no entraré, por no ser interesantes al objeto particular de este estudio<sup>43</sup>.

## 8) Base imponible

### 8.1) Concepto

Es aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible, el valor de ese hecho definido por el legislador, y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legalmente establecidos, a los efectos de la liquidación del tributo, determinando en principio la cuota que va a tener que pagar el sujeto pasivo en virtud

---

<sup>41</sup> GIANNINI, A.D., ob.cit, p. 155

<sup>42</sup> Ibidem

<sup>43</sup> Ver MASSONE PARODI, P., *Principios...* pp. 166 y 167

del impuesto. Su función básica y primaria es la de medición del hecho imponible<sup>44</sup>. Agrega Antonio BERLIRI, que el parámetro (nombre que da a la base imponible) debe consistir necesariamente o en una suma de dinero o en un bien valorable monetariamente, no pudiéndose aplicar una alícuota a una magnitud distinta del dinero. Cuando, en cambio, se está en presencia de un tipo específico o gradual, nada impide que se adopte como parámetro una magnitud cualquiera aunque no sea susceptible de valoración económica<sup>45</sup>. ATALIBA destaca que el hecho tributario o, más precisamente, el aspecto real o material de tal hecho, es siempre mensurable, esto es, reducible a una expresión numérica. Estos atributos dimensionables (o magnitud) del aspecto real o material del hecho tributario, se designan como base imponible<sup>46</sup>. Amílcar DE ARAUJO FALCAO apunta que la base imponible es la verdadera y auténtica expresión económica del hecho gravado<sup>47</sup>.

## 8.2) Base Imponible en el IVA

Por regla general, la base imponible del IVA está constituida por el valor de las operaciones, vale decir, el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios, al que debe adicionarse el monto de los reajustes, intereses y gastos de financiamiento. No forma parte de la base imponible el IVA soportado en la adquisición del bien y utilización del servicio. El IVA a recargar se calcula sobre la base del valor contenido en el bien al momento de la venta o prestación de servicio. No se incluye el IVA soportado, porque al momento de vender, recargará a su comprador no sólo el impuesto por su margen de contribución, sino que también el impuesto que ha debido soportar al comprar o utilizar el servicio. Si se incluyera el IVA soportado en la base imponible, daría lugar a un impuesto sobre impuesto, lo que trae consigo distorsiones económicas. El artículo 15 de la Ley establece que para los efectos del impuesto, la base imponible de las ventas o servicios estará constituida, salvo disposición en

---

<sup>44</sup> PEREZ DE AYALA J.L. – PEREZ DE AYALA BECERRIL M. *Fundamentos...* p. 152

<sup>45</sup> BERLIRI, Antonio, *Principios del Derecho Tributario*. Volumen III La Comprobación. Traducción y Estudio preliminar por CARLOS PALAO TABOADA. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1973, p. 370

<sup>46</sup> ATALIBA, Geraldo, *Hipótesis de la Incidencia*, p. 358, citado por MASSONE PARODI, P. *Principios...*, p. 162

<sup>47</sup> DE ARAUJO FALCAO, A. ob.cit. p.138



contrario de la misma ley, “por el valor de las operaciones respectivas”. Los artículos siguientes señalan casos particulares de estimación de base imponible.

## **CAPÍTULO SEGUNDO. ANÁLISIS ECONÓMICO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

### Sección Primera. Definición del contenido y siglas

#### a) Contenidos capítulo

En el presente capítulo esbozaré un análisis del Impuesto al Valor Agregado desde el punto de vista económico. En la Sección Segunda me haré cargo del postulado de la doctrina jurídico tributaria que afirma que el IVA grava el consumo, cuestión que no comparto y que en las páginas siguientes argumentaré. La línea del discurso pasará primero por la determinación de los precios de mercado, luego por el análisis de los agregados macroeconómicos y los componentes de la contabilidad nacional pertinentes a efecto de concluir cuál es concretamente el objeto del impuesto IVA. En la Sección Tercera describiré los mecanismos de determinación potenciales del impuesto y cuál es el que efectivamente es utilizado en las legislaciones, además de las razones que justifican esta utilización.

#### b) Significado de las siglas a utilizar

Antes de todo, preciso indicar cuál es el significado de las siglas que utilizaré en las ecuaciones que consignaré en el texto. De otro modo, comprender los argumentos se puede hacer innecesariamente intrincado.

Para evitar repeticiones, aclaro que cada vez que me refiera a Bien, también lo estaré haciendo a Servicio, y cada vez que hable de Venta, estaré hablando también de Prestación de Servicio.

- L significa Unidad de Trabajo. Es un factor productivo

- W significa Salario, por lo que LW es la remuneración al factor productivo trabajo, contenido en el valor de un bien

- K significa Capital, es decir, activo inmovilizado, maquinarias y herramientas
- R significa Renta, por lo que RK es la remuneración al factor productivo capital, contenido en el valor de un bien. Además, por comodidad y porque no altera las conclusiones, dentro de RK está comprendido el pago de intereses a terceros por prestamos de dinero
- B significa Beneficios, es decir, las utilidades que obtiene el vendedor, una vez descontadas del ingreso por la venta la remuneración, el costo de venta y el impuesto al valor agregado, en su caso
- CV, significa Costo de Venta, es decir, el precio que paga el productor por el bien adquirido para revenderlo o para transformarlo en el proceso de producción de un bien posterior
- PCF, significa Precio a Costo de Factores, es decir, el costo de un bien sin aumentos por el IVA, e incluye CV, WL, RK y B
- VA, es el Valor Agregado en cada una de las etapas del proceso productivo. Es decir, el PCF menos el CV. Ya lo analizaré
- T, quiere decir Impuesto Indirecto, recargado al precio a costo de factores (PCF), para determinar el Precio de Mercado (PM)
- C, es el Consumo interno agregado
- I, es la Inversión interna agregada
- G, es el Gasto Público agregado, el que contiene el C y la I del sector público
- PIB, es el Producto Interno Bruto
- PM es el Precio de Mercado de un bien. Incorpora PCF e impuesto al Valor Agregado
- VA<sub>t</sub>, significa Valor Agregado Total, y es el valor agregado contenido en un bien o servicio terminado, incorporado en todas las etapas del proceso productivo

- PCFt, significa Precio a Costo de Factores Total, equivale a todos los PCF, es decir, a todo el RK, WL y B incorporado a bien terminado

- t%, Tasa (tipo) del Impuesto proporcional

Considero pertinente tener presente el significado de las siglas, no obstante que el contenido exacto de cada concepto se irá desarrollando a lo largo de la argumentación de este capítulo.

## Sección Segunda. El Objeto del Impuesto al Valor Agregado

### a) Contenido microeconómico del precio

Con el objeto de soslayar onerosidades, supondremos para un bien una cadena de producción altamente simplificada, compuesta por tres sujetos: Productor mayorista, minorista y consumidor final. El bien pasará por los intermediarios (productores), los que agregarán valor a aquél, y llegará a manos del consumidor, el que no agrega más valor, sino que, como su nombre lo evidencia, consume. El precio al que compra el consumidor es el Precio de Mercado (PM)<sup>48</sup>.

Para el minorista, el PCF será equivalente al costo de venta, más la remuneración a los factores, incluyendo sus beneficios,

$$PCF=CV+WL+RK+B$$

Por otra parte, Valor Agregado, también llamado “añadido” por la literatura económica y tributaria española, es la diferencia entre los ingresos que obtiene de la venta (PCF)<sup>49</sup> y las cantidades que paga por las mercancías intermedias (CV) que compra a otros productores<sup>50</sup>, entonces

$$1. VA=PCF - CV$$

---

<sup>48</sup> DIAZ-GIMENEZ, Javier. *Macroeconomía: primeros conceptos*. Antoni Bosch editor, Barcelona, 1999, p. 147

<sup>49</sup> Por razones analíticas, todavía no hablamos de impuesto indirecto en esta parte

<sup>50</sup> DIAZ-GIMENEZ, J. ob.cit., p. 145

Invirtiendo los términos resulta,

$$2. PCF=VA+CV$$

Y si tenemos en cuenta que el precio a costo de factores incluye la remuneración a los factores y los beneficios,

$$3. PCF=WL+RK+B+CV^{51}$$

Reemplazamos 3 en la primera ecuación en 1 y obtenemos que

$$VA=WL+RK+B$$

Concluimos de esto que el Valor Agregado es un añadido de remuneraciones a factores y beneficios del vendedor.

Ahora bien, en el PCF aparentemente hay más que remuneraciones a factores, porque además se incluye en el CV, es decir, el precio que pagó el productor por el bien intermedio que compra a otro productor anterior. Descubramos que contiene CV:

CV, desde el punto de vista del intermediario comprador, es igual a decir PCF desde el punto de vista del intermediario vendedor. Por tanto, si el intermediario vendedor es el primer eslabón de la cadena productiva,

$$CV=PCF=WL+RK+B$$

Si hay sólo un productor anterior, a PCF agregamos el CV, pero éste no será otra cosa que remuneración a los factores y beneficios. Así, si volvemos a agregar un productor anterior, CV tendrá el mismo contenido, hasta llegar al primer productor, el cual venderá a un PCF equivalente a remuneración a factores y beneficios no incluyendo CV, luego

$$PCF=VA+CV$$

Y si CV es remuneraciones a factores del productor(es) anterior(es),

---

<sup>51</sup> MANKIW, N. Gregory. *Macroeconomía*. Antoni Bosch editor. Barcelona, 1997, 3ª Edición, p. 61

$$CV=WL+RK+B,$$

Y VA, como ya concluimos es

$$VA=WL+RK+B, \text{ entonces}$$

PCF es una acumulación de VA durante toda las etapas del proceso de producción del bien (VA<sub>t</sub>), y si el valor agregado es acumulación de remuneraciones a factores,

$$VA_t=WL+RK+B \text{ acumulados}$$

El Valor Agregado total contenido en un bien terminado es una añadidura de remuneraciones a factores y beneficios. Finalmente, establecemos la identidad

$$VA_t=PCF \text{ en venta a consumidor}=WL+RK+B \text{ acumulados}$$

Ahora consideramos la existencia del IVA, que es un impuesto indirecto como señalé en el Capítulo Primero, y que grava el Valor Agregado total contenido en un bien o servicio terminado, en su venta al consumidor final, en conformidad a la definición que di al comenzar dicho Capítulo<sup>52</sup>. La base imponible es, entonces, el Valor Agregado total del bien, y el consumidor final paga al comprar no sólo el PCF, sino además, el impuesto recargado (T), que resulta de aplicar la tasa a la base imponible. El precio al que compra el consumidor final, que denominé Precio de Mercado (PM), es

$$PM=PCF+T$$

$$\text{Para una Tasa } t\%, T=PCF*(t/100)$$

Completo la identidad, para despejar dudas

---

<sup>52</sup> El enunciado puede despertar objeciones, pues la ley no sólo grava la venta a consumidor final, sino toda venta habitual, incluida la que se hace a otro productor y, en este caso, da derecho a compensar entre el impuesto soportado en la adquisición de bienes y el impuesto recargado en la venta. Sin embargo, para una mayor rigurosidad, abordaré la materia paso a paso y, en esta parte, supondré un impuesto al Valor Agregado monofásico, recargado en la venta a consumidor. Las razones se comprenderán en la medida que se avance en la fundamentación.

$$PM=VA_t+T$$

$$PM=W_L+R_K+B+T$$

En este orden de cosas, T es soportado patrimonialmente por el consumidor final al momento de pagar el Precio de Mercado del bien. Este fondo no remunera factores ni forma parte de los beneficios de los productores, sino que es recaudado por el Fisco, y está fijado por sobre el Valor Agregado contenido en el bien y, por tanto, por sobre el precio correspondiente al costo de los factores que lo han producido y los beneficios de los productores.

Siguiendo a MANKIW, señalo que el Precio de Mercado es la medida del valor contenido en el producto, porque aquel refleja cuánto está dispuesta a pagar la gente por un bien o servicio<sup>53</sup>. Por otra parte, el impuesto lo aporta, en principio, como ya apunté, el consumidor desde su patrimonio, lo que equivale a decir que es una exacción de su renta disponible. Renta disponible (RD) es remuneración después de impuestos a la renta, por consiguiente

$RD=R-Tr$ , la renta disponible es igual a la renta personal menos el impuesto a la renta

La renta disponible puede ser destinada al Consumo y/o Ahorro<sup>54</sup>. Luego, si el impuesto indirecto financiado con fondos preexistentes del consumidor, por sobre el valor de bien comprado, entonces se trata de una especie de impuesto a la renta, con la diferencia que, primero, afecta la renta disponible del consumidor y, segundo, la grava sólo en la medida que se destina parte de ella al Consumo. Por tanto, si toda la renta disponible se destina al ahorro, no se soportaría impuesto indirecto.

Lo dicho precedentemente es así, pero sólo en lo concerniente a las economías domésticas, porque en la contabilidad nacional el Ahorro agregado es equivalente a la Inversión agregada. A este propósito se refieren SAMUELSON y NORDHAUS comenzando por suponer que no existe Estado ni sector exterior. En este escenario

---

<sup>53</sup> MANKIW, N.G., ob.cit, p.24

<sup>54</sup> SAMUELSON, Paul – NORDHAUS, William. *Economía*. McGraw-Hill/Interamericana de España, Madrid, 1990, 13ª Edición, p. 1148

hipotético, desde el enfoque del producto, la Inversión es equivalente al Producto Interno Bruto menos el Consumo agregado. Por el otro lado, desde el enfoque de los ingresos, el Ahorro agregado es igual al PIB menos el Consumo,<sup>55</sup>

$$I = \text{PIB} - C,$$

$$A = \text{PIB} - C; \text{ luego}$$

$$A = I$$

Como demostraré en lo sucesivo, la Inversión también está gravada con el Impuesto al Valor Agregado, por tanto, los ingresos destinados al ahorro también son macroeconómicamente gravados, desde el punto de vista de la Inversión agregada.

En las economías domésticas, el principio que señala que sólo nace la obligación tributaria por el destino de los ingresos al Consumo, trae como consecuencia la regresividad del IVA. Los profesores SAMUELSON y NORDHAUS explican que la Propensión Marginal a Consumir (PMC) es decreciente, lo que significa que por cada nueva unidad de dinero en la renta disponible, la proporción de éste que se destinará a Consumo disminuye. A la inversa, la Propensión Marginal a Ahorrar (PMA) es ascendente, por lo que la proporción de la unidad de dinero que se destinará a Ahorro crece.

Esto porque  $PMC + PMA = 1$

Los profesores norteamericanos exponen<sup>56</sup> que los estudios sobre el comportamiento del ahorro muestran que los ricos ahorran más que los pobres, no sólo en términos absolutos, sino también en términos porcentuales. Según ellos, las personas muy pobres (aunque no necesariamente “muy pobres”, si consideramos los niveles de endeudamiento de la “clase media” chilena) no pueden ahorrar nada; más bien, si tienen alguna riqueza o pueden pedir préstamos, tienen a “desahorrar”. Es decir, tienden a gastar más de lo que ganan, reduciendo así el ahorro acumulado o

---

<sup>55</sup> *Ibíd.*, p. 136

<sup>56</sup> *Ibíd.*, pp. 149 y ss.



endeudándose más. La explicación es clara si se hace mediante la función de consumo. Ésta muestra la relación entre el nivel de gasto de consumo y el nivel de renta disponible de las economías domésticas. La regla es que los hombres están dispuestos, generalmente y en promedio, a aumentar su consumo a medida que su ingreso crece, aunque no tanto como el crecimiento de su ingreso. A la inversa, existe un impulso a ahorrar mayor proporción del ingreso cuando el ingreso real aumenta<sup>57</sup>. En la tabla siguiente se consignan los datos proporcionados por los autores de siete personas con distintos niveles de renta. Se observa que a menor nivel de renta, la proporción del ahorro en relación a la renta disponible es negativa, es decir, hay endeudamiento para consumir. En el segundo nivel de renta, el consumo es igual a la renta disponible, por tanto el ahorro es cero. A esto llaman los autores citados "Punto de nivelación". En los niveles siguientes, el ahorro absoluto aumenta, pero además, aumenta también la proporción que éste representa en la renta disponible

---

<sup>57</sup> KEYNES, John Maynard. *Teoría General de la Ocupación, el Interés y el Dinero*. Traducción de Eduardo Hornedo. Fondo de Cultura Económica, Buenos Aires, 2009, 4ª Edición, p. 115

Renta Disponible	Ahorro (+) o desahorro (-)	Consumo	Proporción Ahorro en Renta disponible
15000	-110	15110	-0,7%
16000	0	16000	0%
17000	+150	16850	0,88%
18000	+400	17600	2,22%
19000	+760	18240	4%
20000	+1170	18830	5,85%
21000	+1640	19360	7,8%

Así las cosas, mientras mayor sea la renta disponible de una familia, mayor parte de esta se destinará al Ahorro por lo que esta fracción de renta disponible no tributará IVA. En la otra acera, una familia de escasos recursos, que destina gran parte sino toda su renta disponible a Consumo, soportará una proporción mayor de su patrimonio en el pago del impuesto. Entonces, a mayor renta disponible, es menor la proporción de renta disponible que quedará afecta al pago del impuesto, o lo que es lo mismo, enterará al Fisco un porcentaje menor de su patrimonio por concepto de IVA.

Sobre el particular, preciso destacar que la Constitución Política de la República en su artículo 19 número 20 ordena la repartición igualitaria de los tributos y prohíbe el establecimiento de tributos manifiestamente desproporcionados e injustos. Este es un principio elemental de los sistemas tributarios modernos, además de uno de los pilares del Estado de Derecho, y cuyo origen se encuentra precisamente en el combate a las arbitrariedades de la sociedad feudal. Ahora bien, igualdad contributiva no se refiere a igualdad numérica, absoluta, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quien se encuentra en análoga situación, y trato diferenciado a quienes no están en situaciones semejantes<sup>58</sup>. Y sabemos que en el fondo de la obligación tributaria se encuentra la capacidad económica del contribuyente, o en el caso del IVA, del

<sup>58</sup> ALTAMIRANO, Marco – MUÑOZ, Felipe. *Derecho Tributario Parte General*. Legal Publishing Chile, Santiago de Chile, 2006, pp. 30 y 31

consumidor final que es quien soporta el impuesto. Por eso es absolutamente discutible la justicia del IVA, en cuanto que los que tienen menor renta, por tanto menor capacidad contributiva, soportan un porcentaje más alto de su renta disponible en este impuesto, en razón de que destinan casi la totalidad de sus ingresos a consumo (y en bastantes casos el consumo es aún mayor que las rentas, mediante endeudamiento), y quienes tienen mayor renta, si bien su consumo es mayor en términos absolutos que aquellos, en relación a su renta disponible es menor, debido a que a mayor renta, mayor es el ahorro y menor el consumo proporcional.

Finalmente, hay un asunto tremendamente importante que merece especial atención. He dicho en esta presentación, y han dicho tradicionalmente los autores, que el Impuesto al Valor Agregado lo soporta el consumidor final. A estas alturas parece una verdad de Perogrullo, sin embargo, esto no es siempre así, sino que dependerá de un factor meta-jurídico, como es la elasticidad precio de la demanda del bien de que se trate

La elasticidad precio de la demanda es el cociente entre el cambio porcentual en la cantidad demandada y el cambio porcentual en el precio cuando nos movemos a lo largo de la curva de demanda<sup>59</sup>. COSCIANI la conceptualiza como el porcentaje de variación en la cantidad demandada como consecuencia de una variación en el precio de 1 por 100<sup>60</sup>. Dicho de otro modo, es la variación que sufre la demanda, como consecuencia de la variación del precio. Si la relación entre la variación de la demanda sobre la variación del precio es igual a 1, los economistas dicen que la elasticidad precio de la demanda del bien es unitaria. Sin embargo, si la variación en la demanda es mayor que la variación del precio, el cociente es mayor que 1 y por tanto la demanda del bien es elástica: hay una fuerte respuesta de la demanda a variaciones en el precio, por tanto, un aumento en el precio hace decaer la demanda a una proporción mayor. Al revés, una disminución en el precio, hace aumentar el precio

---

<sup>59</sup> KRUGMAN, Paul – WELLS, Robin. *Introducción a la Economía, Microeconomía*. Editorial Reverté S.A., Barcelona, 2006, p. 111, al margen

<sup>60</sup> COSCIANI, Cesare. *Principios de la Ciencia de la Hacienda*. Traducción de Fernando Vicente-Arche Domingo y Jaime García Añoveros. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967

también de forma proporcionalmente más grande. Por último, si el cociente es inferior a uno (y mayor que cero, puesto que por convención se utilizan sólo los valores absolutos<sup>61</sup>), quiere decir que la respuesta de la demanda es proporcionalmente menor a las variaciones en el precio. La demanda es más rígida. Los economistas llaman a esta situación demanda inelástica.

Los factores que determinan la elasticidad precio de la demanda de un bien son básicamente tres<sup>62</sup>.

Primero está la existencia de bienes sustitutivos cercanos, de modo que si los hay, la elasticidad precio de la demanda tiende a ser más alta. Son sustitutivos dos bienes cuando una disminución (o aumento) en el precio de uno de ellos causa un desplazamiento hacia la izquierda (derecha) de la función de demanda del otro<sup>63</sup>.

En otras palabras, si existen otros bienes que puedan reemplazarlo, la demanda de un bien responderá de manera más contundente a las variaciones en su precio.

Segundo, si el bien es de primera necesidad o de lujo, de modo que en el primer caso la demanda del bien tiende a ser inelástica, y en el segundo caso, más elástica.

Y tercero, en términos generales, la elasticidad precio de la demanda tiende a incrementarse cuando los consumidores disponen de más tiempo para adaptarse al cambio en el precio.

El premio Nobel de Economía de 2008, profesor Paul KRUGMAN, aborda en la obra citada el problema de la "Incidencia" del impuesto, es decir, quién realmente soporta el gravamen del impuesto. Afirma que la incidencia no depende de quién paga

---

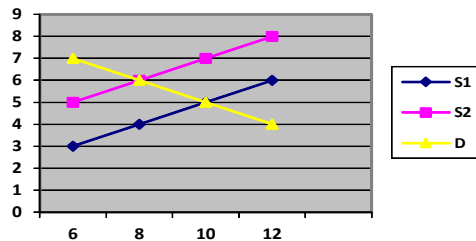
<sup>61</sup> KRUGMAN P. – WELLS, R. ob. cit. p. 111

<sup>62</sup> Ibídem, p. 119

<sup>63</sup> DIAZ-GIMENEZ, J. ob. cit., p. 105

realmente el dinero del impuesto al gobierno (el contribuyente se dice en Derecho Tributario), sino que de la elasticidad de la demanda del bien<sup>64</sup>.

El Impuesto Indirecto al ser recargado al Precio a Costo de Factores, provoca un diferencial entre el Precio de Mercado y aquel. Este aumento en el Precio de Mercado provocará un desplazamiento en la curva de oferta hacia arriba en la misma cantidad del diferencial.

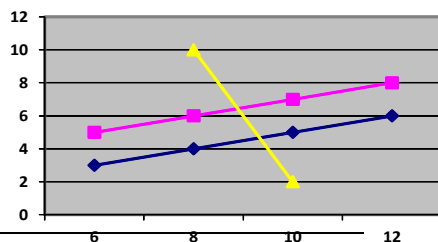


En el eje de las abscisas están las cantidades demandadas y ofrecidas y en las ordenadas el precio.

Del gráfico se extrae que el punto de equilibrio del mercado se desplaza como consecuencia del aumento del precio por el recargo del impuesto indirecto. Con el impuesto indirecto, el punto de equilibrio se registra en un precio más alto, pero a una demanda inferior. Esta variación es crucial por cuanto impacta el ingreso total, que es el valor total de las ventas de un bien o servicio. Es igual al precio (P) multiplicado por la cantidad vendida (Q)<sup>65</sup>.

$$IT = P * Q$$

Cuando la demanda es más inelástica respecto del precio, aquella varía de forma proporcionalmente menor a la variación que sufre éste.



En el gráfico, la variación de la curva de la oferta, que se desplaza hacia arriba con el impuesto indirecto, no implica una

<sup>64</sup> KRUGMAN P. – WELLS, R. ob. cit. p. 126

<sup>65</sup> KRUGMAN, P – WELLS, R. ob. cit., p. 116

variación sustancial en el punto de equilibrio de mercado, lo que quiere decir que la cantidad demandada no sufre gran alteración. El ingreso total, por tanto, con el impuesto indirecto aumenta, porque el aumento del precio es mayor a la disminución de la cantidad vendida.

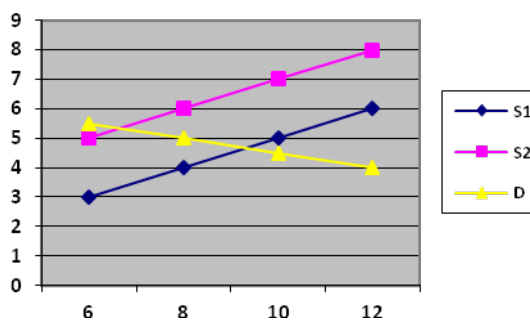
Es decir,

Si  $\Delta P > \Delta Q$ <sup>66</sup>, entonces,  $P1*Q1 < P2*Q2$

De esto se colige que como la demanda no varía sustancialmente con la variación del precio, el vendedor trasladará el impuesto indirecto al precio, por lo que la carga tributaria la soportará el comprador. El impuesto “incide” en el adquirente del bien.

Saber hasta dónde se puede trasladar el impuesto en el precio dependerá del punto en que  $P1*Q1=P2*Q2$ , Hasta aquí será posible la traslación. El punto corresponde a los ingresos totales resultantes de la aplicación del impuesto indirecto a un bien de elasticidad precio de la demanda unitaria.

Por otra parte, cuando la demanda del bien es elástica, una variación en el precio provoca una alteración relativamente mayor en la cantidad vendida.



Las posibilidades en este caso son dos:

<sup>66</sup>  $\Delta P = P1-P2$ ;  $\Delta Q = Q2-Q1$ ; la variación del precio es igual al precio inicial menos el precio final y la variación de la cantidad vendida es la cantidad final menos la cantidad inicial. Esto porque en la curva de demanda precio y cantidad se desplazan en sentidos contrarios

a) El vendedor aumenta el precio de venta con el impuesto indirecto, lo que hace descender considerablemente la demanda,  $\Delta P < \Delta Q$ , e implica una disminución de los ingresos  $P1*Q1 > P2*Q2$ <sup>67</sup>. Luego el vendedor debe enterar al Fisco el impuesto, que asciende a  $\Delta P*Q2$ : la variación del precio es igual al impuesto recargado y  $Q2$  la cantidad vendida después de impuesto.

El vendedor entonces contará para distribuir entre los factores productivos y sus beneficios el resto que resulte de descontar el impuesto a pagar al Fisco de los Ingresos totales, es decir

$$\text{Ingreso a distribuir} = P2*Q2 - \Delta P*Q2,$$

Factorizamos,

$$Q2*(P2 - \Delta P), \text{ reemplazamos}^{68}$$

$$Q2*P1 = \text{Ingreso disponible para distribuir.}$$

Ahora bien, el volumen de los ingresos a distribuir es sumamente relevante, puesto que si disminuye, esta disminución debe descargarse en alguno de los elementos constituyentes del PCF. Análisis por separado cada uno de ellos:

CV: Descargar el menor ingreso disponible en el Costo de Venta dependerá de la presión que pueda ejercer sobre su vendedor, de modo que podría obligarlo a reducir los precios de venta de los bienes intermedios y materias primas. De no ser posible, entonces debe buscar entre los otros componentes del PCF;

LW: Los salarios muchas veces dependen de factores exógenos como el salario mínimo o los fijados por la autoridad pública, además de los contratos individuales y colectivos, como asimismo, por la oferta de trabajo disponible<sup>69</sup>

---

<sup>67</sup> KRUGMAN, P – WELLS, R, ob. cit., p. 117

<sup>68</sup>  $P2 - \Delta P = P1$ ; es lógico porque  $P2 - P1 = \Delta P$

<sup>69</sup> Ciertamente no es la regla general, pero existen empleos que requieren un alto grado de especialización y preparación, por lo que la oferta es pequeña y las remuneraciones altas

RK: La remuneración del Capital depende generalmente de cláusulas contractuales y tasas de interés pactadas con terceros. La posibilidad de descargar el menor ingreso en RK depende, como en lo dicho a propósito del Costo de Venta, del poder de negociación (o presión) del productor

B: Por último, si el productor no puede descargar el menor ingreso disponible en los otros factores productivos, sólo podrá hacerlo en los Beneficios, que dependen exclusivamente de él. Cuanto mayor sea esta descarga, la rentabilidad de la actividad productiva disminuye, al punto en que puede dejar de ser interesante para los inversionistas, de modo que puede llevar a la extinción misma de todo un rubro de la producción<sup>70</sup>

b) La segunda posibilidad es más sencilla. Sucintamente: si el productor mantiene el precio, entonces el impuesto, que está obligado a enterar al Fisco, deberá soportarlo directamente en los factores productivos o en los beneficios. Recibe total aplicación lo escrito precedentemente a propósito de la posibilidad de disminuir la remuneración a los factores productivos y las consecuencias de descargar los impuestos en los beneficios.

## Conclusión

Como tradicionalmente se ha apuntado, no siempre es el contribuyente quien soporta económicamente el impuesto. Esto es claro en los impuestos indirectos. Pero tampoco es siempre cierto que sea el consumidor el que lo soporte. La incidencia del impuesto indirecto<sup>71</sup> depende de un factor extra-jurídico, a saber, la elasticidad de la demanda en relación al precio. A menor elasticidad, el productor trasladará el impuesto al precio, soportándolo el consumidor. Cuando la elasticidad es mayor, el productor

---

<sup>70</sup> Pues se debe considerar, en principio, Remuneración a factores y elasticidad precio de la demanda más o menos similar para cada emprendimiento dentro del mismo rubro productivo

<sup>71</sup> Esto es extensivo también a los impuestos a la renta e incluso a las cotizaciones de la Seguridad Social, el seguro de desempleo, las indemnizaciones laborales y el seguro de accidentes del trabajo, cuando el contribuyente es un productor, pues puede trasladar estas cargas a los precios de los productos que vende. Sin embargo, esto es materia de otro estudio, en el que no entraré en esta presentación. Krugman y Wells hacen alusión, en este punto, al FICA (Federal Insurance Contributions Act, de EE.UU.), sosteniendo esta tesis. KRUGMAN, P – WELLS, R, ob. cit., pp. 129 y 130



soportará el impuesto, sea directamente en la remuneración a los factores y/o los beneficios, o indirectamente, en estos, al disminuir los ingresos disponibles resultantes de disminuir de los ingresos totales, el impuesto a enterar al Fisco.

Así las cosas, recargar en el precio el impuesto indirecto o soportarlo en la remuneración a factores y/o en los beneficios dependerá de la elasticidad, la que es distinta para cada bien, y aun distinta para los mismos bienes sometidos a circunstancias diversas. Esto le da imprevisibilidad al sistema económico y afecta la confianza de todos sus agentes.

Para cerrar esta parte, menciono lo que KRUGMAN y WELLS afirman sobre los impuestos indirectos<sup>72</sup>. El impuesto indirecto, recargado en el precio, disminuye la cantidad de bienes vendidos al desplazar el punto de equilibrio de mercado arriba y a la izquierda en el plano cartesiano. Esto implica que se evita que ocurran transacciones beneficiosas tanto para vendedores como para compradores. Según los profesores citados, un impuesto indirecto impone unos costes adicionales, por encima del dinero que el gobierno obtiene como recaudación, en forma de ineficiencias. Estas ineficiencias son llamadas por los economistas como exceso de gravamen o pérdida irrecuperable de eficiencia de un impuesto. A veces, dicen los economistas, el coste real de un impuesto no es el impuesto que pagan los contribuyentes, sino el impuesto que no pagan, lo que quiere decir que muchas veces la gente cambia su comportamiento para evitar pagar impuestos y esto trae que se pierdan oportunidades de negocios que generarían un beneficio mutuo. Por otra parte, los impuestos, particularmente los que están mal diseñados, crean incentivos para la actividad ilegal e informal, dando lugar a economías sumergidas<sup>73</sup>.

#### b) Agregados Macroeconómicos

Previamente debo aclarar que en los siguientes análisis consideraré una economía cerrada, porque respecto del comercio exterior existe en nuestra legislación un trato diferenciado a propósito del IVA, desde que se grava la importación, que es

---

<sup>72</sup> KRUGMAN, P – WELLS, R. ob. cit., pp. 102 y 103

<sup>73</sup> SAMUELSON, P – NORDHAUS, W. ob. cit. pp. 1134 y 1135

valor agregado extranjero, y está exenta la exportación, pese a que se trata de valor agregado interno. Este asunto será abordado con posterioridad en un Capítulo especialmente destinado a él.

Designaré como Valor Añadido Agregado a la suma de todos los precios a costo de factores (PCF) de la economía, lo que equivale a decir que es el agregado de los ingresos de las economías domésticas: WL, salarios; RK, renta del capital; B, beneficios debidos por las empresas a sus propietarios,

$WL+RK+B=PCF$  (Todos agregados económicos)

$PCF=VA$  (conforme a la definición dada precedentemente)

$VA+T=PM$

El consumidor final no agrega más valor, por lo que en la venta a éste se totaliza el valor contenido y se considera bien terminado para efecto de contabilizarlo en el PIB

Una excelente definición de PIB es aquella que señala que “el producto interno bruto de una economía es el valor (a precios de mercado, o al coste de los factores, y medido en dinero constante o corriente) de todas las mercancías finales producidas por las empresas y las personas que han trabajado en el territorio de esa economía durante un periodo de tiempo determinado. En la práctica, el producto interno bruto se calcula sumando los valores añadidos [agregados] correspondientes”<sup>74</sup>. Fundamental es destacar que el PIB toma en cuenta el valor de las mercancías finales nuevas. A *contrario sensu*, las mercancías de segunda mano no se incluyen en el cálculo del PIB, puesto que ya fueron incluidas en el periodo de su producción.

Quedan, por tanto, excluidos todos los bienes intermedios, es decir, aquellos que se utilizan para producir otros bienes<sup>75</sup>. De esta forma, se evita el problema de la

---

<sup>74</sup> DÍAZ-GIMÉNEZ, J. ob. cit. p., 148

<sup>75</sup> SAMUELSON, P – NORDHAUS, W. ob., cit. p.127

doble contabilización<sup>76</sup>, es decir, que un producto sea “sumado” para contabilizar el PIB cuando fue terminado, y luego vuelva a “sumarse” cuando se contabilice en el PIB el producto en el que aquél está contenido.

De todo, se extrae que

PIB=VA,

Cuando VA contiene todos los valores agregados producidos por una economía.

Así las cosas, adquieren bienes como consumidor final tanto las economías domésticas (C) como el Estado (C público). Consumo es precisamente el agregado de dichas adquisiciones en bienes terminados<sup>77</sup>. Las compras de bienes y utilidades de servicios del Estado son componentes del gasto, como así, hechos jurídicos tributarios gravados con IVA. Sin ir más lejos, el artículo 6° de la Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios, señala que los impuestos contenidos en dicha norma, *“afectarán también al Fisco, instituciones semifiscales, organismos de administración autónoma, municipales, y a las empresas de todos ellos, o en que ellos tengan participación, aun en los casos en que las leyes por que se rijan los eximan de toda clase de impuestos o contribuciones, presentes o futuros”*. Sabemos entonces que C está gravado con el impuesto en estudio.

Por otro lado, una de las cuestiones que más confusión general es la relación entre el IVA y la Inversión. La postura tradicional (vid. opinión de EMILFORK en capítulo primero) es que el IVA grava el Consumo mas no la Inversión. Es razonable si consideramos que, como apuntamos más arriba, de la Renta Disponible de una persona, sólo resulta afecta por el impuesto aquella parte que se destina a Consumo, mientras que la destinada a Ahorro queda no gravada. Sin embargo, el punto en

---

<sup>76</sup> En realidad, no es sólo “doble” contabilización, sino que cada bien intermedio se contabilizaría una vez por cada una de las etapas del proceso productivo posteriores a la fase en la que se agregó.

<sup>77</sup> DÍAZ-GIMÉNEZ, J. ob. cit., p. 152

<sup>78</sup> MANKIW, N. G., ob. cit., p.31

menos claro si lo observamos desde la misma definición de Inversión. Los estudiosos de la macroeconomía concuerdan que existen tres clases de inversión<sup>79</sup>:

i) La inversión en bienes de equipo, que es la compra de nuevas plantas y equipo por parte de las empresas

ii) La inversión en construcción, es decir, la compra de nuevas viviendas por parte de las economías domésticas y los caseros (arrendadores)

iii) La variación de existencias, que son aquellas mercancías que adquiere el productor para su venta posterior, pero que no se venden en el periodo y por tanto aumentan el stock.

Entonces, la cuestión es saber si estas clases de inversión están gravadas con IVA.

La inversión en bienes de equipo: el productor al adquirir esta clase de bienes debe soportar IVA recargado en el precio de compra. No obstante, el impuesto soportado es un crédito que puede ser compensado con el IVA recargado en las ventas y prestación de servicios que haga a otro productor o a un consumidor. Además, la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, en su artículo 27 bis, prescribe: *“Los contribuyentes gravados con el impuesto del Título II de esta ley [Impuesto al Valor Agregado] y los exportadores que tengan remanentes de crédito fiscal, determinados de acuerdo con las normas del artículo 23, durante seis periodos tributarios consecutivos como mínimo originados en la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte de su activo fijo o de servicios que deben integrar el valor de costo de éste, podrán imputar ese remanente acumulado en dichos periodos, debidamente reajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27, a cualquier clase de impuesto fiscal, incluso de retención, y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas u optar porque dicho remanente les sea reembolsado por la Tesorería General de la República [...].*

---

<sup>79</sup> Ibídem

Sencillamente, sin perjuicio que la inversión en bienes y servicios que se integren al activo fijo está gravada con IVA, el impuesto es compensado con el impuesto recargado, por lo que la incidencia del impuesto se traslada al siguiente eslabón de la cadena de producción. Y si por el volumen del crédito fiscal en relación al débito la compensación no es posible, la ley permite compensar con otros impuestos fiscales y aduaneros, y aun faculta para recibir el reembolso en dinero. La inversión en activo inmovilizado entonces es un hecho gravado por el IVA, a pesar que permite la posterior recuperación del impuesto soportado, ora compensándolo, ora mediante reembolso.

La posibilidad de compensar el crédito fiscal por la adquisición de activo inmovilizado contra los débitos fiscales impulsa a concluir, con justicia, que es una clase de Inversión no gravada con IVA, puesto que el impuesto se puede trasladar a los compradores y así hasta los consumidores. A mi juicio, no es correcto asimilar la adquisición de muebles que se incorporen al activo fijo con la compra de bienes realizables (bienes intermedios), los que efectivamente no están gravados y que no son Inversión. La opinión que sostengo es que el derecho a efectuar la compensación, incluidos los beneficios del artículo 27 bis, no responde a una necesidad del sistema del IVA, sino tiene un claro objetivo de naturaleza económico que expongo a continuación. El artículo 27 bis fue introducido en el Decreto Ley 825 mediante la Ley 18.471. El Informe Técnico acompañado al Mensaje de dicho Proyecto de Ley, suscrito por Ministros de Hacienda y de Economía, Fomento y Reconstrucción de la época advierte con toda claridad que *“el fin del proyecto es favorecer e incentivar la reposición o inversión en bienes que conforman el activo fijo de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y de los exportadores, tales como maquinarias, equipos e instalaciones, [...] de esta manera se elimina el problema financiero que se presenta a los referidos contribuyentes cuando no pueden recuperar el Impuesto al Valor Agregado”*<sup>80</sup>. En la Sesión Conjunta celebrada por las Comisiones Legislativas el día jueves 26 de Septiembre de 1985, en que se discutió precisamente el Proyecto de Ley antes dicho el Subdirector de Impuestos Internos, Sr. García, invitado al debate para

---

<sup>80</sup> **Historia de la Ley 18.471**, Biblioteca del Congreso Nacional, p. 100

explicar la pretensión del Ejecutivo y la filosofía del Proyecto, advierte con toda claridad que lo que se quiere es favorecer, desde el punto de vista financiero, a aquellas empresas que invierten en bienes para producir y exportar.<sup>81</sup> En otro pasaje de la misma discusión, el interviniente señala que *“ahora que en el país los recursos no son muy cuantiosos, se optó por entregar la franquicia a aquellos contribuyentes que están creando fuentes de mano de obra, que producen más y también exportan [...] En verdad, con esta norma se pretende dar a la franquicia (sic) un incentivo para que el contribuyente produzca más, con mayor captación de mano de obra y, en consecuencia, mayor exportación”*<sup>82</sup>. A mayor abundamiento, en la misma tramitación del Proyecto de Ley, se estableció que *“el objetivo general perseguido por la presente iniciativa es favorecer e incentivar la reposición o inversión en bienes que forman el activo fijo, tales como maquinarias, equipos e instalaciones, de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, y de los exportadores [...], el objetivo de la norma propuesta es favorecer, desde el punto de vista financiero, a aquellas personas que invierten en bienes para producir y exportar”*<sup>83</sup>. De las transcripciones extraigo que la facultad de compensación de los montos del impuesto soportado por adquisición de bienes que se incorporen al activo inmovilizado con los impuestos recargados no es consecuencia de una característica estructural del sistema de IVA, por lo que no es posible asimilar esta clase de inversión con la compra de bienes intermedios. En principio, la Inversión en activo inmovilizado debería estar gravada sin derecho a compensación, sin embargo, por claras razones de política económica, conforme a las citas precedentes, es decir, incentivo a la Inversión, se ha establecido este derecho, contradiciendo la teoría pura del IVA, pero favoreciendo la actividad económica nacional.

Inversión en existencias: Es el caso del productor que compra bienes para venderlos, por tanto soporta impuesto por el valor agregado en el precio que paga, pero que no vende, por lo que las existencias aumentan el stock de mercaderías. Como no vende, no recarga impuesto y por consiguiente no puede compensar el crédito con el débito,

---

<sup>81</sup> Ibídem, p.145

<sup>82</sup> Ibídem, p. 150

<sup>83</sup> Ibídem, pp. 199 y 203

ni puede trasladar el impuesto soportado a su comprador. En consecuencia, cuando un productor invierte en existencias, soporta impuesto del mismo modo en que lo hace un consumidor final. Este tipo de inversión también es un hecho gravado de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios. Así las cosas, cuando una mercancía adquirida por el productor pasa en venta a un eslabón siguiente existe un incremento de valor en esta última operación y por esta razón la primera adquisición se entiende haber versado sobre una mercancía intermedia, y por definición, no existe inversión respecto de bienes intermedios. Si, por el contrario, la mercancía no es vendida dentro del ejercicio comercial, no se le agrega más valor, queda detenida en el stock del productor y como no se le agrega valor se equipara a un bien final, en el que se ha totalizado el valor agregado, por lo que debe ser gravada por IVA. Y así debe operar cuando el método de cálculo del impuesto es el económico o de base efectiva o real. Mediante este sistema se determina el valor efectivamente incorporado a los bienes producidos en una determinada etapa del proceso económico<sup>84</sup>. Entonces, puesto que se considera el Valor Agregado realmente, cuando una mercancía no es vendida, es gravada hasta la compra del productor que no vende, el que adquiere como consumidor final, en cuanto no agrega más valor, no recarga impuesto en venta pero soporta al comprar. Sin embargo, no obstante que conforme al principio económico recién descrito –que la compra de existencia es inversión y está gravada- por razones de política fiscal el método de cálculo de IVA tanto en Chile como en la generalidad de los países es el “método financiero”, en el cual el valor agregado no se calcula sobre una base efectiva o real, sino indirectamente a través de las transacciones de la empresa (compras y ventas), o bien, a través de los impuestos que recaen sobre las mismas sin tener en cuenta si los bienes comprados se convierten en insumos de los bienes producidos o enajenados durante el mismo periodo<sup>85</sup>. Este método, tanto en su versión base contra base como impuesto contra impuesto, siempre se considera la diferencia entre las ventas y los servicios (sean los montos o los impuestos soportados y recargados por ambas). Todas las ventas de un periodo (o los impuestos soportados)

---

<sup>84</sup> MASSONE PARODI, Pedro, *El Impuesto a las Ventas y Servicios (Impuesto al Valor Agregado)*. Valparaíso, 1995, p.27

<sup>85</sup> MASSONE PARODI, P. ob. cit. P. 29

entran en una masa a la que se sustrae el total por ventas (o impuestos recargados), todo en un mismo periodo tributario. Luego, no tiene relevancia para este método si un bien adquirido en un periodo tributario se vende en el mismo, se vende posteriormente o sencillamente nunca se vende, porque entrará a una masa que se opondrá a otra compuesta por las ventas efectivamente realizadas en el periodo. Así las existencias “se aprovechan” de los bienes vendidos, transformándose por este expediente en bienes intermedios, permitiéndose que respecto de ellas se les dé el trato de mercancías intermedias en lo que respecta a recargo de impuesto en la venta y compensación con el impuesto soportado en el caso del mecanismo financiero impuesto contra impuesto. Esto, en el supuesto de que el vendedor vende más de una mercancía. En el caso hipotético de que sólo comprara una mercancía la que definitivamente no consigue vender, soportaría el impuesto como consumidor final, aun dentro del método de determinación del impuesto por base financiera, porque no generaría débito fiscal. Finalmente, siempre –y sólo- que se aplique el método de cálculo financiero, la adquisición de existencias, que es una Inversión, no resulta gravada. En mi opinión la circunstancia que una de las clases se inversión no resulte gravada por IVA no responde a los principios de su estructura económica, sino que a necesidades de recaudación fiscal. Las razones del establecimiento de este método de cálculo son básicamente sus beneficios, los que son enumerados por el profesor MASSONE en el siguiente tenor:

“El método financiero no participa del purismo económico propio del método económico, pero presente las siguientes ventajas frente a este último:

- 1.- Mayor facilidad de cálculo;
- 2.- Creación de una suerte de conflicto de intereses entre compradores y vendedores, que permite un autocontrol del impuesto;
- 3.- Simplicidad en el control y fiscalización tributarios;



4.- Posibilidad de que, mediante el sistema contable de las empresas, se pueda comparar el monto de las compras con el monto de las ventas. Este rasgo facilita el control tanto del IVA como del impuesto a la renta”.<sup>86</sup>

Concluyo que estructuralmente el IVA grava esta clase de inversión, pero por razones de política recaudatoria se establece un método de cálculo que trae entre sus consecuencias que la adquisición de existencias resulte no gravada. En cualquier caso, los mecanismos de cálculo de impuesto serán objeto de estudio en la Sección Tercera de éste capítulo.

Inversión en construcción (inmuebles): Preciso hacer presente que el IVA en la construcción es un asunto bastante complejo y que posee múltiples aristas. Sobre el tema existe copiosa literatura. En este acápite no pretendo de ninguna manera abordar el tema de manera completa, sino sólo referir los aspectos de esta actividad en orden a dilucidar si la inversión en inmuebles corresponde estructuralmente a un hecho gravado, a efecto de demostrar que el IVA grava el Gasto. Además, señalo que la compra de un inmueble no presente diferencias con la compra de un mueble desde el punto de vista teórico, por lo que lo descrito para la compra de existencias, bienes finales y bienes intermedios tiene perfecta aplicación. En todo caso es una compra, gravada *per se*, salvo que fuese efectuada con ánimo comercial, es decir, para su venta posterior con marginación. No obstante esto, para mantener la línea del argumento, comentaré este asunto por separado de las ventas de muebles y basándome en el texto del Decreto Ley 825.

Hecho este alcance estoy en condiciones de hacer el siguiente análisis:

En lo concerniente a este punto, hay en la ley por lo menos tres artículos que con claridad establecen que la inversión en construcción es un hecho gravado por el Impuesto al Valor Agregado. El primero, la letra e) del artículo 8° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, que advierte: “*Artículo 8°. El impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y*

---

<sup>86</sup> MASSONE PARODI, P. ob. cit. pp. 29 y 30

*servicios, según corresponda: e) Los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción”.*

Luego, el artículo 2° de la misma ley, señala: “Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1°. Por “venta” toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta”

Por último, el número segundo del mismo artículo expresa:

“2°. Por “servicio”, la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”. Precisamente el número 3 del artículo al que se refiere el texto citado contempla entre otras actividades a la de la construcción

Como se observa, sencillamente, la adquisición de un bien inmueble, es decir, la inversión en construcción, es un hecho contemplado como gravado por el Impuesto al Valor Agregado, lo que se desprende de por lo menos tres disposiciones distintas. Sin ir más lejos, existen en la ley otras normas desde las que se extrae que la inversión en construcción es un hecho gravado con IVA, como las letras g), i), k), l) del artículo 8°; letra f) del artículo 9°; letras c) del artículo 16 y artículo 17, que profundizan los artículo citados en extenso o se refieren a situaciones similares relacionadas con bienes inmuebles.

Fuera de la norma, para comprender la materia desde un punto de vista puramente teórico se deben suponer tres intervinientes: Constructora; Intermediario y Consumidor. Entre ellos existen tres relaciones posibles:

Constructora – Consumidor; Intermediario – Consumidor; Constructora – Intermediario.

Vista cada una de las relaciones:

a) Constructora – Consumidor

De los artículos transcritos se extrae que la venta de un inmueble hecha desde una constructora -que se dedique de forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles de su propiedad, construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella-, a cualquier persona, para el caso, un Consumidor, es un hecho gravado de la Ley de IVA. Ahora bien, el Consumidor final, adquirente del inmueble es el inversionista y es sabido que el Consumidor final no puede trasladar el impuesto soportado pues no agrega valor, no vende a otro ni recarga impuesto. Por tanto, soporta IVA al invertir en inmueble o, dicho de otro modo, la Inversión de un Consumidor final en inmuebles es un hecho gravado con IVA.

b) Intermediario – Consumidor:

Hubiese sido más lógico tratar la relación Constructora - Intermediario antes que esta, sin embargo, los resultados del estudio de ésta son relevantes para llegar a los resultados de la primera. Luego, Intermediario es todo aquel que sin ser Constructora, compra a una Constructora un inmueble para vender a un Consumidor final. Cuando el Consumidor compra al Intermediario la venta no está contemplada como hecho gravado por la Ley de IVA. El Consumidor realiza una Inversión pero no soporta impuesto por lo que esta Inversión resulta no gravada con IVA conforme a las disposiciones del Decreto Ley 825. Los resultados son exactamente los mismos cuando es un Intermediario el que compra a otro Intermediario, puesto que para el inversionista –el primero- ni la compra ni la venta estará gravada.

### c) Constructora – Intermediario

El Inversionista es el Intermediario. Por ser el vendedor una constructora el Intermediario soporta impuesto al comprar y cualquier venta posterior que haga –al Consumidor o a otro Inversionista- será no gravada porque el Intermediario no es Constructora, por lo que soportará el impuesto. Así, resulta que siempre la Inversión en inmueble del Intermediario es un hecho gravado del IVA cuando el vendedor es una Constructora. Menester es indicar que esto es absoluto cuando se plantea un caso hipotético de operaciones sobre un único inmueble. Cuando sean múltiples transacciones el Intermediario generará crédito fiscal que podrá descargar contra débitos fiscales de origen distinto, por ejemplo, de venta de bienes corporales muebles o prestación de servicios. En esta situación, el impuesto soportado por la adquisición de inmuebles entrará a la masa de créditos fiscales ocurriendo exactamente lo mismo que en el caso de la Inversión en existencias tratada más arriba.

Considerando las explicaciones previas, queda concluir que las tres clases de Inversiones son, al igual que el Consumo, hechos generadores del IVA. Además, preciso apuntar también que toda inversión se hará sobre bienes terminados (incluyo la inversión en existencias), puesto que para la doctrina macroeconómica, “las compras de mercancías intermedias no se consideran gastos de inversión”<sup>87</sup>.

Queda claro que no es debido hacer una distinción entre Consumo e Inversión, ambos son Gastos en bienes terminados y ambos son generadores de Impuesto al Valor Agregado. Por este motivo, macroeconómicamente no es acertado señalar que el IVA es un impuesto al Consumo. Esta es una definición estrecha. Lo correcto es que el IVA grava el Gasto, que es Consumo e Inversión,

$$G=C+I$$

Ahora bien, para estar más conformes con la tradición macroeconómica, el Gasto Público, es decir, el Consumo y la Inversión del Estado deben ser separados del

---

<sup>87</sup> DÍAZ-GIMÉNEZ, J. ob. cit., p. 153

Gasto Privado y fundidos en un solo componente, por tanto, el Gasto está compuesto por el Consumo e Inversión privados y el Gasto Público,

$$G=C+I+GP$$

En realidad, para la doctrina macroeconómica el Gasto está compuesto además por las Exportaciones Netas, que son las Exportaciones menos las Importaciones (X-M),

$$G=C+I+GP+(X-M),$$

Sin embargo, en este estudio excluirémos estas últimas, no por razones vinculadas a la estructura impositiva, sino por política económica. La explicación es sencilla: el impuesto indirecto, como ya lo mencioné, genera un diferencial entre el Precio a Costo de Factores y el Precio de Mercado, el que paga el consumidor. Si el IVA grava el Valor Agregado, entonces, todo Valor Agregado producido dentro del territorio debiese estar afecto. Ocurriría entonces que los bienes al ser exportados saldrían del país a competir en los mercados extranjeros con su precio aumentado en el mismo porcentaje de la tasa del impuesto indirecto, lo que los hace evidentemente menos competitivos con productos extranjeros que no están gravados con IVA o lo están con tasas inferiores. Por este motivo las exportaciones están exentas de IVA, es decir, se trata de bienes que en principio están gravados, pero en razón de la política económica, se eximen del tributo.

A la inversa, en las importaciones se trata de Valor Agregado extranjero, por lo que no debiesen estar afectas. No obstante, la ley sí las grava, puesto que ocurre que los productos nacionales que se venden en el territorio sí están gravados. Consecuencia de lo cual, los productos importados, si no están afectos, se venden a Precio de Costo de Factores, el que es inferior al Precio de Mercado (PCF+T) al que se venden los bienes producidos y vendidos en el país. Entonces, se está dotando de una ventaja a los bienes extranjeros en desmedro de los nacionales. Así las cosas, para soslayar esta imperfección del mercado, se gravan con IVA los bienes y servicios importados, a pesar de ser Valor Agregado extranjero.

Luego, al analizar las identidades de la contabilidad nacional en relación al IVA, lo mejor es considerar una economía cerrada, excluyendo el comercio exterior que se rige por reglas especiales,

Nos quedamos sólo con que,

$$G=C+I+GP$$

Habida consideración de que, desde el enfoque del producto<sup>88</sup>, el Producto Interno Bruto de una economía cerrada es equivalente a la suma del flujo de todos los bienes terminados en un periodo contable, y que como señale, no solo el Consumo sino también la Inversión versa sobre bienes terminados, entonces

$$a) \text{ PIB}=C+I+GP$$

Y por otra parte que el Gasto debe ser igual a la suma de los ingresos de las economías domésticas y del Estado en razón de los impuestos indirectos<sup>89</sup>,

$$b) G=WL+RK+B+T,$$

Quiere decir, que el Producto Interno Bruto es equivalente al agregado de remuneraciones al trabajo y al capital, los beneficios y los impuestos indirectos

Unimos las ecuaciones a) y b), de lo que obtenemos,

$$\text{PIB}=WL+RK+B+T$$

Recordar que mucho más arriba, comenzando el capítulo, apunté que

$$VA=WL+RK+B,$$

Reemplazo y resulta

$$\text{PIB}=VA+T$$

Además,  $PM=PCF+T$ , y  $PCF=VA$ , se obtiene que

---

<sup>88</sup> SAMUELSON, P – NORDHAUS, W. ob. cit., p. 124

<sup>89</sup> Ibídem, p. 129

PIB=PM

De todo esto se arriba a las identidades de la contabilidad nacional:

$$Y=PIB=G=C+I+GP=PM=VA+T=WL+RK+B+T^{9091}$$

Para Y= renta nacional; PM= agregado de precios de mercado y VA= Valor Añadido Agregado, conforme a la definición que entregue anteriormente, la suma de todos los Precios a Costo de Factores de la economía.

Llama la atención que en las igualdades inscritas se encuentre “VA+T”, y no “VA”, en circunstancias que para todos los economistas el elemento correcto en la identidad de la contabilidad nacional es éste último. En efecto, según advierte DIAZ-GIMÉNEZ, el PIB se calcula en la práctica sumando los Valores Agregados.

Esta contradicción se salva desde que se considera que si bien desde el punto de vista del Estado T es un ingreso, desde el punto de vista del contribuyente T, el impuesto indirecto, es una exacción de su renta disponible por encima del Precio a Costo de Factores que paga por el producto que compra (este asunto ya fue objeto de análisis más arriba). Y esta exacción de su patrimonio corresponde a bienes adquiridos con anterioridad, cuyo Valor Agregado ya fue objeto de cuenta para la determinación del Producto Interno Bruto, por tanto, se debe volver a la ecuación b), corrigiéndola para que resulte en los siguientes términos:

$$b) G=WL+RK+B$$

Ecuaciones a) y b),

$$PIB=WL+RK+B=VA$$

Finalmente,

$$Y=PIB=G=C+I+GP=VA=WL+RK+B$$

---

<sup>90</sup> MANKIW, N.G., ob. cit., pp. 29 y 30

<sup>91</sup> DÍAZ-GIMÉNEZ, J. ob. cit., pp. 369, 156 y 157

Para cerrar esta sección, no queda más que concluir que en definitiva el Impuesto al Valor Agregado no es sólo un impuesto al Consumo, sino que, más amplio, es un impuesto al Gasto (que incluye Consumo e Inversión, Públicos y Privados), y lo que es lo mismo, es un impuesto a los ingresos de las economías domésticas y las empresas, y un impuesto al Producto Interno Bruto.

### Sección Tercera. Cálculo del Impuesto

#### a) Impuesto Monofásico.

Por lo expuesto en los apartados anteriores, tenemos que un producto está compuesto por una acumulación de valores agregados por cada uno de los productores, que indicaré como la expresión algebraica “ $a+b+c$ ”. Al valor agregado total contenido en el producto, que es la base imponible del IVA, se aplica una tasa “ $t$ ”. Entonces, el impuesto se calcula  $(a+b+c)t$ . Resulta entonces que, en esta modalidad, no hay pago de impuesto sino en la última venta, al consumidor final, cuando se ha agregado todo el valor, recargándose el impuesto en el Precio a Costo de Factores total. Este mecanismo, si bien parece el más obvio, tiene por lo menos dos inconvenientes bastante importantes. El primero es que la evasión normalmente envolverá la pérdida total del impuesto, lo que significa un riesgo bastante grande para el Fisco. El segundo inconveniente es que no es fácil saber cuándo la venta se hace al consumidor final. Normalmente el vendedor de un producto más o menos elaborado no sabrá que destino le dé al bien el comprador. Por ejemplo, el comprador de harina puede utilizarla tanto en la elaboración comercial de pan, como así, en la cocina doméstica. Así, si se extendiera boleta o factura dependiendo de si el adquirente es consumidor o productor, bastaría que los consumidores soliciten emisión de factura en sus compras para burlar el pago del impuesto, perdiendo el Fisco el total del impuesto por el Valor Agregado.



El profesor Pedro MASSONE, en su obra El Impuesto al Valor Agregado, enumera otras formas de imposición monofásica<sup>92</sup>, que básicamente se refieren al gravamen único en cualquiera de las fases anteriores a la venta a consumidor final:

$$at+b+c; (a+b)t+c$$

b) Impuesto Plurifásico.

Frente a los inconvenientes apuntados precedentemente, se perfila una alternativa que propone aplicar el impuesto en más de una etapa de producción o distribución de un bien, o en todas ellas, revistiendo entonces la forma de un impuesto plurifásico o de etapas múltiples.

Esta forma de gravamen se fundamenta en el propiedad matemática de la asociatividad, por cuanto,

$$(a+b+c)t=at+bt+ct$$

Lo que significa que tiene el mismo resultado aplicar la tasa a una base imponible compuesta o sumar los productos de la tasa aplicada a los componentes de una base imponible descompuesta.

c) Clasificación de los impuestos plurifásicos

Existen múltiples clasificaciones de los impuestos plurifásicos, sin embargo, me guiaré por la elaborada por el profesor MASSONE, por considerarla más clara, sistemática y extensiva, complementándola con las opiniones de los profesores EMILFORK y CONTRERAS.

MASSONE divide al modelo plurifásico en “Acumulativo o en cascada” y “No acumulativo o IVA”. Este último, puede constar de un método de cálculo económico o uno financiero. En el primer caso, puede ser por adición o por sustracción. En el segundo caso siempre será por sustracción, aunque tomará la forma del método de determinación base contra base o de impuesto contra impuesto.

---

<sup>92</sup> MASSONE PARODI, P, “*El Impuesto...*”, p. 23

El autor advierte que se suele hacer una distinción entre el impuesto aplicado en varias fases, o simplemente plurifásico (“Mehrfasen Steuer”, en alemán, o “dual-stage tax, en inglés), y el impuesto aplicado en todas las fases u omnifásico (“Allfasen Steuer”, en alemán, o “all-stages tax”, en inglés)<sup>93</sup>

d) Impuesto acumulativo o en cascada.

Al decir de MASSONE, el impuesto acumulativo considera como base imponible el precio total de un producto, sin efectuar deducción alguna por el impuesto pagado en las etapas precedentes. Más aun, el impuesto cobrado en las etapas anteriores se incorpora a la base imponible de las transferencias sucesivas del producto [en el precio], con lo que el monto de dicha base va creciendo. Existe una relación directa entre el número de transacciones y el monto del impuesto. Este monto depende del número de operaciones que se realizan con un bien, introduciéndose así un elemento distorsionador de la economía. Para reducir el monto del impuesto, se recurre, entonces, a la integración vertical, mediante la cual el productor asume, además, el papel de mayorista y minorista. A mayor abundamiento, no es posible calcular el monto total del impuesto que afecta a un producto, ya que el número de transacciones que se han verificado a su respecto es indeterminable<sup>94</sup>. EMILFORK agrega que el efecto distorsionador recibe por nombre “piramidación”: en la medida que avanzan las etapas del proceso de producción, la base imponible se incrementa al incorporar el impuesto pagado en las fases anteriores<sup>95</sup>.

e) Impuesto no acumulativo o IVA

El impuesto no acumulativo es una forma de recaudación del impuesto a las ventas y servicio, mediante la cual el gravamen se calcula sobre la base de la plusvalía producida en cada fase del proceso económico<sup>96</sup>. En principio, esta forma de

---

<sup>93</sup> FANTOZZI, Augusto, *Diritto Tributario*, 1991. p. 552; TERRA, Ben J.M., *Systems of Levying a Sales Tax*, p. 7, ambos citados por MASSONE PARODI, P, “*El Impuesto...*”, p. 24

<sup>94</sup> MASSONE PARODI, P. “*El Impuesto...*”, pp. 33 y 34

<sup>95</sup> EMILFORK, E. “*Impuesto...*” p. 27

<sup>96</sup> GEORG RUPPE, Hans, “*Problemas Internacionales en los Impuestos Generales sobre las Ventas de Bienes y Servicios. Ponencia General*”. XXXVII Congreso Internacional de

imposición grava solamente el valor agregado al bien o servicio en cada etapa de la producción o circulación. En la práctica, el sistema de impuesto al valor agregado considera como base imponible el precio del bien, pero se efectúa un descuento por el impuesto pagado en las etapas anteriores.

La filosofía del sistema se hace más diáfana cuando se estudian los dos métodos que puede asumir, a saber, el método económico o de base efectiva o real, y el método financiero.

#### f) Método Económico

Mediante este método se determina el valor efectivamente incorporado a los bienes producidos en una determinada etapa del proceso económico, sin considerar las transacciones realizadas con dichos bienes.

Como ya apunté, conforme a la clasificación de MASSONE, el método económico posee dos modalidades diametralmente opuestas: una es la de adición y la otra es la de sustracción.

Por adición implica que se determina el valor agregado “mediante la suma de los aportes de los distintos factores de producción que se han incorporado a los bienes producidos”. Concretamente, implica sumar el total de las remuneraciones a los factores, es decir, la renta del capital, los salarios y los beneficios ( $RK+WL+B=VA$ )

Cuando la modalidad es por sustracción la operación es inversa. Se comienza desde el valor final de los bienes producidos durante el periodo y de éste se restan los insumos incorporados a tales bienes. El valor correspondiente a las compras no es deducible hasta que los bienes adquiridos se incorporan en forma real y concreta o, en el caso del comercio, hasta que las mercaderías sean vendidas.

---

Derecho Financiero y Fiscal, Cahlers de Droit Fiscal International, Vol. LXVIIIb. 1983, International Fiscal Association, p. 152. Citado por MASSONE PARODI, P., “*El Impuesto...*”, p. 25

En la definición de conceptos que di en la Sección Primera de este capítulo designé como Costo de Venta (CV) el precio del producto intermedio. Entonces, el método de sustracción se puede expresar de la siguiente forma:

$$VA=PCF-CV$$

El resultado es el mismo en ambas modalidades, debido a que el Precio a Costo de Factores incluye, además del Costo de Venta, a la remuneración a los factores, por tanto

$$VA=RK+LW+B+CV-CV$$

$$VA=RK+LW+B$$

Finalmente, como es obvio, la tasa se aplica sobre la base imponible VA, cualquiera sea el camino escogido para arribar al Valor Agregado.

El mecanismo de Base Económica, como sistema positivo, y en especial en su modalidad por adición, presenta la grave dificultad de ser extremadamente engorroso y oneroso para las empresas, particularmente las medianas y pequeñas, puesto que para calcular el impuesto se supone una contabilidad excesivamente minuciosa y detallada, que eleva de manera considerable los costos de administración. Cabe hacer presente que este mecanismo implica necesariamente calcular el impuesto correspondiente a cada una de las mercancías producidas. Esto significa mucho trabajo de contabilidad, pero además, la mayor parte de las veces será imposible distinguir los insumos efectivamente incorporados en la mercancía, porque lo normal será que la empresa produzca bienes de forma masiva. Así las cosas, es muy difícil establecer cuánto de salarios, cuánto de beneficio y cuánto de renta del capital se incorporó a cada bien individualmente. Sólo sería posible hacer ese distingo tratándose de producción artesanal, y aun así se soslaya totalmente el problema.

#### g) Método Financiero

Las dificultades asociadas al Método Económico justifican la existencia del Método Financiero. Aquí Valor Agregado se calcula indirectamente a través de las

transacciones de la empresa (compras y ventas), o bien, a través de los impuestos que recaen sobre las mismas, sin tener en cuenta si los bienes comprados se convierten en insumos de los bienes producidos o enajenados durante el mismo periodo. El cálculo se efectúa siempre por sustracción, es decir, mediante la simple diferencia entre las ventas y compras del periodo, sea que dicha determinación se efectúe por medio de la modalidad base contra base o de aquella impuesto contra impuesto. En este método hay una renuncia a la determinación exacta del valor agregado en cada periodo. EMILFORK indica que en el método de deducción financiera, el derecho a la deducción se reconoce en el mismo período en que el tributo se soporta, con independencia del momento u oportunidad en que los bienes o servicios se incorporen al proceso productivo o, en que los bienes, a cuya producción ellos concurren, sean vendidos<sup>97</sup>.

En la Sección Segunda, al tratar la Inversión en Existencias, me referí a este método señalando las ventajas que motivan su establecimiento.

Como se colige de la definición del mecanismo, éste posee dos modalidades: base contra base e impuesto contra impuesto. Ambas son, como ya advertí, por sustracción.

#### h) Método Financiero Base contra Base.

En virtud del método financiero base contra base, a las ventas del período se les restan las compras del mismo, independiente que dichas compras constituyan insumos de los bienes que se están gravando durante el período. La profesora EMILFORK, citando a SULLIVAN, afirma categóricamente que de acuerdo a este sistema se accede a la noción de valor agregado “deduciendo de las ventas imponibles los desembolsos de la empresa en productos intermedios”<sup>98</sup>. Es un mecanismo bastante sencillo y de fácil administración, pues basta un catastro de las compras y ventas del período, normalmente acreditables mediante documentos tributarios. No es necesario contar con inventarios y valorizaciones, ni distinguir entre las adquisiciones que se han convertido en insumos y los que existen en stock.

---

<sup>97</sup> EMILFORK, E. *Impuesto...*, pp.33 y 34

<sup>98</sup> EMILFORK, E., “*Impuesto...*”, p. 30

#### i) Característica central de los mecanismos y defecto

La característica principal de los mecanismos No Acumulativos señalados hasta ahora es que cada productor pagará impuesto sólo por el valor que agrega en cada bien o servicio. Sin embargo, hay cierto grado de incertidumbre en los resultados económicos del sistema. Lo normal será que el productor agregue al precio de venta el impuesto que paga por su valor agregado. El adquirente pagará impuesto sólo por su propio valor, su Costo de Venta aumentará por el impuesto que pagó su antecesor, pero no habrá piramidación porque la base imponible seguirá dependiendo de su actividad, de su plusvalía. El mayor Costo de Venta se traducirá luego en un mayor Precio a Costo de Factores para el siguiente eslabón de la cadena, y así será hasta el consumidor final. Entonces, idealmente el impuesto se trasladará hasta el consumidor a través del aumento de los Costos de Venta. Sin embargo, cuando la elasticidad precio de la demanda sea mayor, el contribuyente no podrá recargar en el impuesto en el precio y lo soportará en la remuneración a los factores –salarios, renta de capital o beneficios- según lo visto en la Sección Segunda. En mi opinión la situación es la misma con el sistema Impuesto contra Impuesto (Crédito y Débito Fiscal), sin embargo, la opinión generalizada es que éste último sistema es el que corrige el defecto descrito. Con todo, es evidente que la incorrección es mucho más acusada en el mecanismo Base contra Base y es justificación suficiente para la creación del ingenioso mecanismo Impuesto contra Impuesto.

#### j) Método Financiero Impuesto contra Impuesto

Como adelanté, la incertidumbre respecto a la posibilidad de trasladar el impuesto al consumidor final motivó la creación del mecanismo Impuesto contra Impuesto que, según la mayoría de la doctrina, soslaya este inconveniente. El mecanismo consiste en otorgar al contribuyente un “crédito fiscal” por el impuesto que le ha sido recargado en las compras del período, el cual se imputa contra el impuesto generado por las operaciones gravadas que el mismo realice. Mediante esta modalidad se establece la diferencia entre un débito fiscal, que resulta de aplicar el impuesto sobre el monto de las ventas, y un crédito fiscal, que se determina estableciendo el

impuesto pagado en las compras del período<sup>99</sup>. Como en el mecanismo base contra base, opera una sustracción, sin embargo, aquí el minuendo es la suma de los impuestos recargados por el contribuyente en el período tributario respectivo y, el sustraendo, la suma de los soportados en el mismo período, con derecho a deducción [...]. La aplicación de la tasa sobre la base no lleva a la determinación del impuesto a pagar, sino a la configuración del Débito fiscal. El monto del impuesto que debe ingresarse en arcas fiscales en el período respectivo, resulta de sustraer del Débito fiscal el monto de los impuestos soportados por el contribuyente en el mismo período<sup>100</sup>.

No puedo dejar de mencionar que el sistema descrito es absolutamente novedoso con respecto a las formas de imposición conocidas y subversivo con la doctrina tributaria tradicional: muchos de sus aspectos no son explicables satisfactoriamente con los conceptos clásicos, por lo que, o se acomoda el impuesto para hacerlo entrar en los conceptos, o se modifican los conceptos para explicar el novel impuesto. Así será a propósito del hecho gravado, la base imponible, el momento del devengo del impuesto y el sujeto pasivo del impuesto. Por lo menos estos cuatro aspectos requieren explicaciones particulares y dan ocasión a polémicas.

Este sistema aporta además una notable precisión del impuesto, porque no requiere llevar un inventario pormenorizado de los factores de producción, por cuanto el cálculo se hará sobre el impuesto soportado y el recargado, el que constará en los documentos tributarios respectivos. Por otra parte, asegura el aprovechamiento óptimo de la oposición de intereses, debido a que el comprador en su propio interés debe exigir la respectiva factura de sus proveedores, como único medio para recuperar el IVA que le ha sido recargado<sup>101</sup>. En otras palabras, el productor que por las ventas tiene un Débito, necesitará demostrar un Crédito para compensarlo con aquel. Por tanto, en sus compras exigirá a su vendedor que se le extienda factura, la que a su vez constituirá el Débito de éste último. Esta contradicción de intereses resulta muy

---

<sup>99</sup> MASSONE, P. *“El Impuesto...”*, pp. 31 y 32

<sup>100</sup> EMILFORK, E. *“Impuesto...”*, p. 31

<sup>101</sup> CONTRERAS URZÚA, Hugo – GONZÁLEZ SILVA, Leonel. *“Curso Práctico de IVA: Impuesto al Valor Agregado”*. CEPET, Santiago de Chile, 1999, p. 8

provechosa para el Fisco, puesto que disminuiría considerablemente la evasión, particularmente en las transacciones entre productores. Así las cosas, la evasión que se produzca por la no emisión de factura en cualquiera etapa intermedia antes de llegar a nivel de consumidor, se recupera automáticamente si la venta posterior a dicha etapa se efectúa emitiendo los respectivos documentos legales. Lo que el Fisco no recaudó en una etapa lo recibe en la oportunidad de la transacción siguiente, ya que el vendedor no tendrá Crédito Fiscal para imputar a su Débito Fiscal. El único perjudicado será el que compró sin exigir factura. Si la evasión se produce en la venta a consumidor final, el Fisco sólo perderá el valor agregado por el minorista.

El sistema tiene el siguiente funcionamiento: el productor al adquirir debe pagar, además del precio, el impuesto que resulta de aplicar la tasa a todo el valor agregado precedentemente, en todas las etapas del proceso de producción. Luego, el productor en comento agregará valor y venderá. Al vender, recargará al precio el impuesto resultante de aplicar la tasa, nuevamente, a todo el valor contenido en el bien, pero esta vez, su propio valor también estará incluido. Luego restará del impuesto recargado (Débito Fiscal) el impuesto soportado (Crédito Fiscal). La representación algebraica de la compensación es la siguiente:

$$(a+b)t-at$$

$$at+bt-at$$

$$bt$$

La operación muestra que el contribuyente sólo enterará el impuesto que resulta de aplicar la tasa a su propio valor agregado. Pero además, los fondos para pagar ese impuesto los habrá extraído de su comprador, al momento de la venta, puesto que habrá recargado el impuesto por su valor agregado en el precio. Para el Fisco el resultado es el mismo, recauda la misma cantidad de manera parcelada, por cada una de las etapas del proceso de producción. La recaudación es la misma lo que se muestra en la siguiente expresión:



$$\{at\}+\{(a+b)t-at\}+\{(a+b+c)t-[(a+b)t]\}$$

$$at+\{at+bt-at\}+at+bt+ct-[at+bt]$$

$$at+bt+at+bt+ct-at-bt$$

$$at+bt+ct$$

$$(a+b+c)t$$

#### k) Características del mecanismo financiero Impuesto contra Impuesto

Todos los intervinientes del proceso de producción, distribución y venta recuperan totalmente el IVA que ingresan en arcas fiscales, con cargo al eslabón siguiente de la cadena. Es decir, actúan como meros recaudadores de un impuesto que se va trasladando hasta llegar al último eslabón de esta cadena: el consumidor, quien en su calidad de tal asume íntegramente el impacto financiero de este gravamen. El impuesto que soporta el consumidor final es el que resulta de aplicar la tasa del IVA sobre el Precio a Costo de Factores del minorista. Por esta razón la doctrina sostiene que se trata de un tributo de una sola etapa a nivel de minorista, pero recaudado en etapas múltiples<sup>102</sup>. Los autores CONTRERAS y GONZÁLEZ recalcan que la aplicación del impuesto no aumenta la base imponible de las fases posteriores, porque la tasa se aplica sólo sobre el mayor valor agregado en cada etapa. Por otra parte, y siguiendo a los mismos autores, es fundamental dar cuenta que el IVA no repercute en una mayor costo de producción o distribución para los productores, mayoristas y minoristas que intervienen en la producción, comercialización y venta del producto, al permitírseles deducir el IVA pagado en sus compras del que debieron recargar en sus ventas. Al no constituir el IVA un costo para los productores y comerciantes, no influye en la fijación de los precios a costo de factores. A esto se refiere la expresión “impuesto por fuera” que utiliza la doctrina tributaria: el impuesto se recarga al Precio a Costo de Factores, formándose el Precio de Mercado. El impuesto no compone el Precio a Costo de Factores ni tampoco el Valor Agregado. Tanto es así, que en la

---

<sup>102</sup> CONTRERAS URZÚA, H – GONZÁLEZ SILVA, L. “Curso...”, p. 13

legislación chilena, en las facturas debe señalarse por separado el impuesto recargado (artículo 69 número 7) del Reglamento de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios). Ergo, si el impuesto soportado es trasladado al eslabón siguiente de la cadena de producción, quiere decir que no es costo. Si, por otro lado, el impuesto recargado, compensado y enterado al fisco ha sido proveído por fondos del adquirente del producto, quiere decir que para el productor el IVA no es ingreso. De ahí que se sostiene que el IVA es un impuesto neutro debido a que para el productor no es ingreso ni costo. Y esto es esencial, pues una de las razones para su establecimiento es precisamente esta característica, pues se parte de la base que el establecimiento de un impuesto que no incide en los costos de la actividad empresarial es progresivo para el fomento de dicha actividad. La neutralidad para el empresario es la contracara de la incidencia en el consumidor. Ambos conceptos son opuestos por el vértice. De modo que si se cuestiona la posibilidad de trasladar el impuesto, como he planteado en la sección anterior, también es cuestionable la neutralidad del impuesto. Así lo sostengo, pues como he advertido en múltiples ocasiones, la traslación del impuesto depende, aun en el método impuesto contra impuesto, de la elasticidad precio de la demanda. Por lo mismo, la neutralidad para el empresario depende del mismo factor.

#### I) Clasificación del IVA en relación a la Inversión en Activo Fijo

El tratamiento del IVA en relación a la Inversión en Activo Fijo origina una nueva clasificación que consta de tres posibilidades<sup>103</sup>:

1) Impuesto tipo Producto (también denominado tipo Ingreso Bruto o Producto Bruto): No permite la deducción del impuesto soportado en la adquisición de activo inmovilizado. La base económica del impuesto es el Producto Bruto (Consumo e Inversión). De esto resulta que el activo fijo tributa al momento en que se adquiere y luego al momento de venderse los productos a los que se incorpora vía depreciación.

2) Impuesto tipo Ingreso (también denominado tipo Ingreso Neto, Renta y “*prorrata temporis*”): Se permite la deducción del impuesto soportado en la adquisición

---

<sup>103</sup> EMILFORK, E. “*Impuesto...*”, p. 35; MASSONE, P. “*El Impuesto...*”, pp. 33 y 34; CONTRERAS, H – GONZÁLEZ, L. “*Curso...*”, p. 9

de Activo Fijo, pero no en su totalidad, sino en la proporción de su tasa de depreciación. La base económica del impuesto es el Producto Interno Neto, es decir, Consumo más Inversión menos Depreciación).

3) Impuesto tipo Consumo: Permite la deducción del impuesto soportado en la adquisición de bienes de capital, resultando que este tipo de Inversión no es gravada con IVA. Con este sistema la base económica del impuesto sólo es el Consumo excluyéndose, al menos, la Inversión en activo fijo. Esta clase de Inversión ya fue materia de estudio en la Sección Segunda de este capítulo. Ahí sostuve que nuestra legislación acoge este tipo de impuesto –al Consumo-, no gravándose la Inversión en bienes de capital, en franca contradicción, a mi juicio, con la estructura teórica del impuesto que, como definiendo, grava también la Inversión, ocurriendo que por razones de política económica –fomento de la producción- la ley permite la deducción del impuesto soportado en la adquisición de activo inmovilizado contra el Débito Fiscal generado en las ventas, resultando finalmente la Inversión en activo fijo como hecho no gravado.

## **CAPÍTULO TERCERO. ANÁLISIS JURÍDICO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

### Sección Primera. Obligación Civil y Obligación Tributaria

#### a) Introducción

Habiendo ya analizado el Impuesto al Valor Agregado desde un punto de vista económico, y tratándose esta de una tesis de Derecho, corresponde estudiar la mentada institución conforme a los criterios de la ciencia jurídica. En particular, me interesa abordar los aspectos jurídicos de la obligación de pagar IVA. Para este objeto, haré uso del método elaborado por la literatura *ius privatista*, de modo que comentaré cada uno de los elementos que componen la obligación, es decir, fuente, vínculo jurídico, objeto de la obligación, sujetos, capacidad, modo de extinguir y, por supuesto, teoría de la causa, que tanta polémica ha causado entre los cultores del Derecho Civil y que no lo ha hecho menos en el Derecho Tributario, donde por cierto existen aún más dificultades y muchas menos convenciones.

Naturalmente la comparación entre obligación civil y obligación tributaria ya ha sido profundamente estudiada por grandes autores, entre otros, los célebres y autorizados profesores italianos Antonio BERLIRI y Achille Donato GIANNINI y en nuestro país por el porteño Pedro MASSONE PARODI. Las referencias bibliográficas a esta materia son abundantes y muy competentes, ora refiriéndose a ambas como obligaciones análogas, ora rechazando de plano esta fórmula. Para el caso, y puesto que no tengo la intención de abundar, realizaré el mismo análisis comparativo, pero respecto de los elementos específicamente contenidos en la obligación de pagar IVA.

Como ha sido la filosofía de este trabajo, prescindiré en lo sustancial del derecho positivo, limitándome a referirme a él cuando sea estrictamente necesario, sea

para brindar mayor claridad o porque el mismo estudio lo precise. Pondré, entonces, el acento sobre la teoría general del impuesto en su carácter de institución jurídica.

#### b) Analogía entre Obligación Civil y Obligación Tributaria

En general, existe consenso entre los autores de Derecho Tributario en que es posible hacer una analogía entre la Obligación Civil y la Obligación Tributaria, reconociendo por cierto algunas diferencias que matizan las distintas teorías y que van desde considerarlas idénticas hasta ver en ellas dos instituciones simplemente analógicas. Por último, hay autores que, contra la corriente general, consideran a ambos tipos de obligación completamente diferentes.

La tesis más extendida es la que con toda claridad describe A. D. GIANNINI: “[...] la deuda impositiva, considerada en su intrínseca estructura jurídica, no se diferencia de la obligación del Derecho privado: el ente público acreedor tiene derecho a exigir y el deudor tiene el deber de satisfacer aquella precisa prestación que la ley tributaria establece y respecto a la cual, por tanto, los dos sujetos son jurídicamente iguales [...]”.

Puede llegarse, por tanto, a la conclusión de que la deuda impositiva no es sólo afín a la obligación del Derecho civil, sino que es la misma obligación<sup>104</sup>, utilizada por el ordenamiento jurídico en materia tributaria, lo que encuentra su especial justificación lógica en el hecho de que no existe en nuestra dogmática jurídica una figura de obligación pecuniaria propia del Derecho público [...]. Puede afirmarse, sin violentar la lógica, que la deuda impositiva constituye siempre, a pesar de formar parte de una relación que en su conjunto y en algunas de sus manifestaciones pertenece al Derecho público, una obligación conforme al esquema tradicional del Derecho privado<sup>105</sup>. El profesor Pedro MASSONE comparte la opinión de GIANNINI en su totalidad, al

---

<sup>104</sup> El subrayado es mío.

<sup>105</sup> GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*. Traducción y Estudio preliminar por Fernando Sainz de Bujanda. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pp. 90 y 91

reproducir en su obra el texto recién citado<sup>106</sup>. Más escueto, Amílcar DE ARAUJO FALCAO, sostiene “En verdad, la relación tributaria es una relación personal u obligacional”<sup>107</sup>. Otros autores han afirmado que entre la obligación de Derecho Privado y la obligación de Derecho Público no existen diferencias de estructura esenciales, no obstante la existencia de ciertas peculiaridades propias de la relación impositiva<sup>108</sup>. En efecto, no podría objetarse que aún reconociendo que ambas obligaciones sean idénticas en sus fundamentos, entre ellas habrá algunas diferencias debidas a la calidad de soberano del acreedor y la sujeción al poder público a la que se encuentra sometido del deudor. Estas diferencias insoslayables matizan la identificación entre ambas, pero es claro que para la doctrina estas diferencias son secundarias a la hora de establecer la naturaleza jurídica la obligación tributaria. A esto apunta BERLIRI cuando destaca que entre ambas obligaciones hay una analogía, mas no identidad<sup>109</sup>.

Como apunté previamente, la opinión que sostiene la identidad o analogía entre ambas clases de obligación si bien es abismantemente mayoritaria no es la única. En nuestra propia doctrina nacional existe una postura disidente, sostenida por Jorge ESPINOZA SÁEZ, en su Memoria de Grado por la Universidad de Chile. En efecto, el autor afirma que entre ambas obligaciones existen diferencias profundas derivadas de pertenecer una al campo del Derecho público y otra al privado. Una de las diferencias es, por ejemplo, que la principal fuente de las obligaciones civiles es la voluntad, aunque no desconoce otras. Para la obligación tributaria, la única fuente posible es la ley. Señala que la causa es otra diferencia, puesto que en el ámbito privado es “fácilmente determinable y no tiene otro límite que la voluntad de las partes orientada en un sentido lícito”, distinguiéndose de la causa de la obligación tributaria que

---

<sup>106</sup> MASSONE PARODI, Pedro. **Principios del Derecho Tributario**. EDEVAL, Valparaíso, 1979, pp. 127 y 128

<sup>107</sup> DE ARAUJO FALCAO, Amílcar. **Fato Gerador da obrigação tributária**. Traducción propia. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1977, 4ª Edición, p. 28

<sup>108</sup> PEREZ DE AYALA, José Luis – GONZÁLEZ, Eusebio. **Derecho Tributario I**. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, p. 261

<sup>109</sup> BERLIRI, Antonio. **Principios de Derecho Tributario Volumen II**. Traducción, Estudio Preliminar y Notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, p. 75

“presenta un carácter complejo en el que resaltan elementos de orden político, jurídico y económico”. Por último, rescata la diferencia existente entre los sujetos de ambos tipos de obligación, para lo que es esencial indicar que el sujeto activo de la obligación tributaria es siempre el Estado, a diferencia de lo que ocurre en el derecho privado.<sup>110</sup>

### c) Elementos a comparar

Asumiré en lo sucesivo la postura mayoritaria, que sostiene la identidad -o al menos la analogía- entre la obligación tributaria y la obligación civil, en virtud de que en ambas son reconocibles los mismos elementos estructurales. En efecto, la definición doctrinal clásica de obligación señala que ésta es un vínculo jurídico entre personas determinadas, en virtud del cual una de ellas se coloca en la necesidad de efectuar a la otra [que a su vez tiene el derecho a exigirlo] una prestación que puede consistir en dar una cosa, hacer o no hacer algo.<sup>111</sup> De la definición expuesta se desprenden tres elementos esenciales para la obligación. Ellos son:

1° Los sujetos de la obligación: acreedor y deudor

2° Un elemento objetivo: la prestación, y

3° Un vínculo jurídico<sup>112</sup>

Preciso, entonces, destacar que la posibilidad de equiparar la obligación tributaria a la obligación civil dependerá de si aquella cuenta con los elementos esenciales enumerados y si la definición de obligación civil es también aplicable a la definición de obligación tributaria en general, y a la obligación de pagar IVA en particular. Mi opinión para ambas cuestiones que es sí, pero los fundamentos serán expuestos pausadamente a lo largo de éste capítulo. Basta por ahora advertir que en la obligación de pagar IVA una persona, el contribuyente, se encuentra en la necesidad

---

<sup>110</sup> ESPINOZA SÁEZ, Jorge. **La extinción de la obligación tributaria**. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Escuela de Derecho Universidad de Chile, Valparaíso, 1962, pp. 12 y 13

<sup>111</sup> ABELIUK MANASEVICH, René. **Las Obligaciones. Tomo I**. Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2008, Quinta Edición actualizada, p. 36

<sup>112</sup> *Ibidem*, p. 38

de realizar una prestación, pagar el impuesto en dinero, a favor de otra, el Estado, que tiene a su vez el derecho a exigir la satisfacción de esa prestación. Por otra parte, los elementos de la obligación civil son reconocibles en la obligación de pagar IVA, es decir, hay un acreedor –el Estado- y un deudor –el contribuyente, sin perjuicio de la existencia de otros obligados, cuestión que se verá más adelante-; hay un objeto, que es la prestación, dar un suma de dinero; y hay un vínculo, que viene configurado por la potestad tributaria, la ley y el hecho gravado. Por tanto, encontrándose los elementos esenciales en ambas instituciones, no veo problema alguno en identificarlas. Si bien es cierto que hay diferencias entre una y otra, estas disimilitudes no se refieren a elementos de la esencia, por lo que no hay alteración de su sustrato, cuando mucho, “crean una nueva especie dentro del mismo género”.

Habiendo precisado lo anterior, cabe estipular que de aquí en adelante el capítulo se desenvolverá a través de la explicación de los elementos de la obligación de pagar IVA, tomando como hoja de ruta el análisis de los elementos de la obligación civil elaborados por la doctrina *ius civilista*.

Así las cosas, los puntos a examinar en las siguientes secciones son:

- 1.- Vínculo Jurídico
- 2.- Fuente de la obligación
- 3.- Contenido (objeto) de la obligación
- 4.- Sujetos de la obligación
- 5.- Teoría de la Causa
- 6.- Modos de extinguir la obligación
- 7- Garantía del crédito tributario
- 8.- Capacidad y Sujetos de Hecho



## Sección Segunda. Vínculo Jurídico

El vínculo jurídico es indiscutiblemente un elemento de la obligación civil. Sin embargo, su definición y naturaleza jurídica son bastante nebulosas. Se sabe que la obligación implica una ligazón entre acreedor y deudor. Esta ligazón debe ser el vínculo jurídico, y que trae como consecuencia inmediata que el deudor pierda su libertad económica por cuanto compromete su patrimonio al cumplimiento de la obligación. Según ABELIUK, el vínculo jurídico es el punto distintivo entre obligación y deberes sociales y morales, puesto que el ordenamiento jurídico otorga al acreedor medios para forzar al deudor a su cumplimiento. A propósito de la naturaleza del vínculo se han defendido múltiples teorías. Algunas de ellas consideran el vínculo como una relación entre personas –tesis que se desprende de la propia definición de obligación-, otras como una relación objetiva entre patrimonios y una vertiente doctrinal que concibe el vínculo jurídico como una ligazón entre patrimonios a través de las personas de sus titulares<sup>113</sup>.

Con todo, existen dos características muy distintivas del vínculo jurídico, a saber: su excepcionalidad y su temporalidad. En cuanto a lo primero, es así porque lo normal es que los individuos no estén vinculados entre sí sino hasta que concurren los presupuestos de las fuentes de las obligaciones. Antes de ello, tales personas son jurídicamente irrelevantes el uno para el otro y nada se deben entre sí. Del mismo modo podemos decir que un contribuyente no debe nada al Fisco, sino hasta que sobrevenga el hecho considerado por la ley como hecho gravado y éste hecho pueda atribuirse al deudor de impuesto. Temporalidad quiere decir sencillamente que el vínculo nacido excepcionalmente entre dos individuos, está destinado a extinguirse en algún momento mediante los expedientes contemplados en la ley. Temporalidad es consecuencia la excepcionalidad del vínculo. Así también, debe reconocerse que la obligación tributaria en general, y la de pagar IVA en particular, están destinadas a

---

<sup>113</sup> *Ibidem*, p. 45

extinguirse, sea por pago, prescripción o por otro modo de extinguir afín al ordenamiento tributario.

Sobre el particular, en Derecho Tributario hay dos nociones que están estrechamente ligadas entre sí, pero que no se deben confundir. Estos son “potestad tributaria” y “vínculo jurídico-tributario”. De hecho, de la potestad tributaria, que es absoluta y permanente, se deriva el vínculo jurídico-tributario, que es excepcional y temporal.

#### a) Noción de potestad tributaria

La potestad tributaria siempre se ha definido como el poder del Estado para establecer y regular tributos<sup>114</sup>, y se trata sencillamente de una aplicación particular del poder general del Estado a un sector determinado: La imposición.<sup>115</sup> En efecto, la doctrina más autorizada ha apuntado que la potestad financiera constituye uno de los aspectos del poder de imperio del Estado<sup>116</sup>, una expresión, en último término, de su soberanía<sup>117</sup>. Como consecuencia de esta condición, entre las características más notables de la potestad tributaria, se encuentran la irrenunciabilidad, que de alguna manera se ve matizado por la cláusula de invariabilidad tributaria pactada en algunos contratos leyes; la imprescriptibilidad, lo que no quiere decir que las acciones por crédito tributario no prescriban, sino que el poder del Estado para imponer y regular tributos no se extingue por el transcurso del tiempo; es abstracta, pues existe antes de su ejercicio o de su transgresión y aparece dirigido a una colectividad y no a un destinatario concreto y; es eminentemente territorial, aunque la imposición a los nacionales y ciudadanos residentes en el extranjero es una destacable excepción<sup>118</sup>. Como afirmé más arriba, la potestad tributaria no es excepcional ni temporal, por el

---

<sup>114</sup> BERLIRI, A. “*Principios... Volumen II*”, p. 159

<sup>115</sup> HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Traducción propia desde el italiano. Dott. A. Giuffrè, Milano, 1956, p.27

<sup>116</sup> GIANNINI, A.D. ob. cit., p.94

<sup>117</sup> PÉREZ DE AYALA, J.L. – GONZÁLEZ, E. ob. cit. p. 124

<sup>118</sup> CABALLERO ORTIZ, Ivannia Consuelo. *Exenciones del IVA en las importaciones y exportaciones*. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas de la Escuela de Derecho de la Universidad Central. 2003, pp. 1 a 8

contrario, será perpetua e ininterrumpida, y sólo se extinguirá cuando el poder del Estado lo haga.

El Estado ejerce su potestad tributaria estableciendo, mediante la ley, que ocurrido un hecho indicativo de capacidad contributiva y que es atribuible a un sujeto, se genere la obligación de este sujeto de pagar una suma de dinero determinada o determinable conforme a los parámetros establecidos por el propio legislador. Es decir, el Estado, en cuanto titular de la potestad tributaria, no tiene ningún derecho de crédito hacia los ciudadanos: éste surge solamente después del ejercicio de esa potestad, o sea, cuando el ente, valiéndose de la misma, aplica un determinado tributo<sup>119</sup>. Definitivamente, potestad tributaria no implica crédito tributario, sino hasta la ocurrencia del hecho que el legislador ha fijado como presupuesto del nacimiento del tributo por ser –normalmente- indicativo de capacidad contributiva.

Es metodológicamente correcto hacer notar los aspectos jurídico-constitucionales contenidos en la referencia a la potestad tributaria. Nuestra Constitución Política declara en su artículo 5° primer inciso que “La soberanía reside esencialmente en la Nación. Su ejercicio se realiza por el pueblo a través del plebiscito y de elecciones periódicas y, también, por las autoridades que esta Constitución establece. Ningún sector del pueblo ni individuo alguno puede atribuirse su ejercicio”. Del inciso citado se extrae que quien detenta el poder político y por extensión el tributario es la Nación. Es ésta quien delega el ejercicio de la soberanía a las autoridades encargadas de la dirección del Estado. La propia Constitución establece que el Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común<sup>120</sup>. La noción de Bien Común debe ser entonces el principio básico que se encuentre detrás del ejercicio de la potestad tributaria que por mandato soberano la autoridad financiera tiene por deber. El Ente público para cumplir su cometido de promover el Bien Común requiere, como es de suponer, una cantidad enorme de recursos, tanto humanos como materiales, y más primariamente, recursos económicos con que financiar la obtención de los anteriores. Sin ir más lejos, la búsqueda del Bien

---

<sup>119</sup> MASSONE PARODI, P. ob. cit., p. 28

<sup>120</sup> Constitución Política de la República, artículo primero, inciso tercero, primera parte

Común se expresa, por ejemplo, en la promoción de la vida, la prosperidad y la civilización de la Nación<sup>121</sup>. El medio material para concretar esta noción consistirá en la erogación de gastos públicos que serán de una variedad inagotable, v. gr. Defensa exterior y orden interno –las más clásicas-; atención sanitaria, instrucción, obras públicas y desarrollo económico. No obstante, la idea de Bien Común es un concepto abierto que sufrirá variaciones con el paso del tiempo y estará sometido al juicio de las diversas corrientes políticas prevaecientes<sup>122</sup> y las circunstancias precisas que rodeen a una Nación determinada. Por este motivo, el Bien Común, conforme al criterio de las autoridades mandatadas para el ejercicio de la soberanía, podrá buscarse mediante múltiples expedientes, muchas veces diferentes a la simple recaudación de ingresos para el Estado. Así, por ejemplo, el medio de promoción del bienestar social puede radicar en un periodo en la protección de la producción nacional mediante tributos a la importación, incentivos y franquicias tributarias para fomentar ciertas actividades económicas y el gravamen aumentado para actividades que se quieren restringir. Yendo un poco más allá, se puede afirmar que un impuesto regresivo no atenta contra los principios de la tributación, si conforme a la opinión de la autoridad financiera es un medio apropiado para conseguir el bienestar de la colectividad. En este orden de cosas, si la opinión del colectivo social es que si un medio específico no es justo o idóneo al Bien Común, manifiesta una contradicción entre los criterios del pueblo, en quien residen esencialmente la soberanía, y sus representantes, quienes ejercen el poder, lo que hace intolerable la conservación del mandato soberano e impone la necesidad de la elección de nuevas autoridades.

#### b) Límites de la potestad tributaria

“El ejercicio de la potestad tributaria se encuentra sometido a limitaciones, es decir, se trata de un poder reglado, con el afán de evitar discriminaciones y abusos de la autoridad impositiva. En palabras de Figueroa, estas limitaciones se han establecido “...en defensa de la propiedad que se grava, y de la propia potestad impositiva...”

---

<sup>121</sup> GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Traducción por Dino Jarach. Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1959, 6ª Edición, p.13

<sup>122</sup> *Ibidem*

pues “...el Estado debe imponer tributos de modo tal que el poder de imponer constituye el poder de conservar...; de lo contrario, el poder impositivo puede convertirse en la facultad de destruir...”<sup>123</sup>.

#### b.1) Límites Constitucionales

La primera limitación tiene un carácter jurídico, vinculada a ciertos principios incorporados a la Constitución Política del Estado [...] <sup>124</sup>. La otra limitación tiene relación con la comunidad internacional.

Es preciso advertir que estas limitaciones se toman en consideración en el periodo formativo o preparatorio del ordenamiento tributario <sup>125</sup> por lo que deben ser considerados primeramente como presupuestos meta-jurídicos del sistema tributario y como ideales a tener en cuenta y respetar por el legislador. Luego, el hecho de que una norma tributaria se encuentre en oposición a estos principios es el presupuesto para el ejercicio de las medidas de impugnación que el propio ordenamiento jurídico contemple, sean plebiscitos, reformas derivadas de mociones parlamentarias o, caso contemplado en nuestra Constitución, el ejercicio de acciones constitucionales orientadas a derogar o suprimir una disposición legal <sup>126</sup>.

El primero de los principios constitucionales aplicables a la tributación es la legalidad de los impuestos. En esta parte haré sólo una referencia al tema, puesto que ya volveré sobre él al tratar las Fuentes de la obligación tributaria. Legalidad de los impuestos significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (“*Nullum tributum sine lege*”) <sup>127</sup>. Sólo mediante ley pueden crearse, modificarse o

---

<sup>123</sup> FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo. **Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980**. Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1985, p. 23, citado por ALTAMIRANO CATALÁN, Marco y MUÑOZ BENAVENTE, Felipe, ob. cit. *infra*.

<sup>124</sup> ALTAMIRANO CATALÁN, Marco – MUÑOZ BENAVENTE, Felipe. **Derecho Tributario Parte General. Determinación de la obligación tributaria**. Editorial Legal Publishing Chile, Santiago, 2006, p. 25

<sup>125</sup> GIANNINI, A. D. ob. cit. p. 94

<sup>126</sup> Constitución Política de la República, artículo 93 número 7°

<sup>127</sup> VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1979, p. 190, citado por ALTAMIRANO, M y MUÑOZ, F. en ob. cit. p. 26

suprimirse los impuestos. El principio en comento está contenido en la Carta Magna en el artículo 63 en relación con el artículo 65. Aquel prescribe

“Sólo son materias de ley:

14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”

Por su parte el artículo 65 señala:

“Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para:

1°.- Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”.

El segundo principio constitucional es el de la igualdad de los tributos y se traduce en que los impuestos deben importar iguales sacrificios para todos los contribuyentes. Este principio está relacionado con el de Justicia Tributaria, un asunto de importancia capital en la literatura especializada. La doctrina está conteste en que igualdad no implica igualdad “numérica”, es decir, absoluta, sino igualdad relativa a la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Por ello, es acorde a la justicia darle el mismo trato a quienes se encuentran en situaciones análogas y de manera diferenciada a los que no lo están. Este principio es uno de los legados más trascendentes de la Revolución Francesa, y fue una reacción franca al régimen de privilegios de la época anterior. En la Constitución de nuestro país este principio está consagrado en el artículo 19 número 2° -igualdad ante la ley-; y más específicamente en el número 20 del mismo artículo que establece

“La Constitución asegura a todas las personas:

20°.- La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos [...]"

Por supuesto, como ya he anotado, el baremo para referirse a la igualdad es el de la capacidad contributiva, por tanto en principio debieran soportar la misma carga impositiva todos aquellos que tengan la misma capacidad económica y distinta carga los que estén en situación económica diferente. PEREZ DE AYALA y GONZÁLEZ sentencian: "todos los ciudadanos deben ser tratados fiscalmente en un plano de igualdad, en relación a su capacidad económica"<sup>128</sup>.

Asimismo, a lo largo del siglo pasado se gestó una corriente de pensamiento muy aceptada que sostiene que los impuestos deben tener una finalidad social, lo que se traduce en que deben desgravarse a las clases económicamente débiles y que el peso de la carga tributaria debe ser soportado por quienes al amparo de la organización social y económica que el Estado asegura, resultan más favorecidos en la distribución del ingreso nacional<sup>129</sup>. En efecto, los impuestos modifican la distribución primaria de la Renta Nacional, que es consecuencia inmediata de la actividad productiva, recolectando de los particulares una cuota de los ingresos derivados de dicha distribución y redistribuyéndolos a través del gasto público para la satisfacción de las necesidades del colectivo social<sup>130</sup>.

Sin perjuicio de lo anterior, dejaré constancia en estas líneas que los impuestos a veces son establecidos por la ley con el objeto de producir efectos económicos, por lo que en estos casos ya no puede hablarse de igualdad en los tributos, puesto que la decisión del legislador de escoger un determinado hecho económico para declararlo presupuesto de un impuesto ya no pasa por una discriminación entre la capacidad contributiva de los distintos contribuyentes, sino que por los efectos en las relaciones productivas que la autoridad desea. Por supuesto que en el largo plazo, la alteración deliberada en la economía debería dar lugar a beneficios colectivos, pues se parte de

---

<sup>128</sup> PEREZ DE AYALA, J.L. – GONZÁLEZ E. ob. cit. p. 156

<sup>129</sup> CARVALLO HEDERRA, Sergio. *Fundamentos Económicos de la Legislación Tributaria Chilena*. Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1967, p. 57

<sup>130</sup> *Ibidem*, p. 161

la base que los representantes políticos de la Nación procuran el Bien Común cumpliendo su mandato constitucional.

La obligación de pagar IVA es en este punto polémica. Esto porque como he tenido ocasión de apuntar, el IVA es regresivo por cuanto más impuesto pagan las familias con menos ingresos debido a que destinan una proporción de sus rentas a consumo en relación a las familias con ingresos más elevados. Por tanto, si bien “numéricamente” estas desembolsan más dinero por concepto de IVA, es una proporción menor de su renta disponible. Y como el principio de la igualdad prescribe que quienes tienen más capacidad contributiva deben soportar más impuestos, se ha sostenido abundantemente que el IVA –y en general los impuestos indirectos- contradicen la Justicia Tributaria. Si bien esto es cierto, también debe considerarse otro elemento. Las decisiones de la autoridad financiera deben orientarse a la consecución del Bien Común. Si esto ocurre así, el impuesto que en principio aparece como “injusto” es aceptable en realidad porque contribuye al bienestar colectivo. Ahora bien, si la autoridad política decide establecer o conservar un impuesto que es regresivo, y que además no contribuye, o lo hace en menor medida que una alternativa, al Bien Común, los mandatarios constitucionales deben corregir sus decisiones para ajustarlas a los criterios ciudadanos de justicia y Bien Común; o bien, la ciudadanía debe sustituir a sus representantes, en cuanto los criterios de estos no se ajustan a las concepciones de justicia y Bien Común de la Nación, detentadora esencial de la soberanía. En el primer caso se está en presencia de una simple decisión de la autoridad desviada de las valoraciones ciudadanas y de las suyas propias. En el segundo caso, más delicado, estamos ante una contradicción entre representantes y representados que debe ser corregido por los resortes legales, constitucionales y políticos existentes.

ALTAMIRANO y MUÑOZ anotan en su trabajo otros principios de la tributación. Uno es la generalidad del impuesto, que más bien se trata de otra faz de la igualdad, y que implica que el impuesto debe aplicarse a todo quien se encuentre en la situación de hecho prevista por el legislador como hecho gravado, sin que pueda excepcionarse sino cuando sea favorecido por la existencia de una exención expresamente contemplada también en la ley.



Otro principio es el de respeto al Derecho de Propiedad. “La Constitución asegura a todas las personas:

24°.- El derecho de propiedad en sus diversas especies sobre todas clase de bienes corporales e incorporales.

[..]

Nadie puede, en caso alguno, ser privado de su propiedad, del bien sobre el que recae o de algunos de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino en virtud de ley general o especial que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o de interés nacional, calificada por el legislador. [...]”

Si bien no hay una referencia específica a la ley tributaria, resulta indudable que la imposición no puede atropellar el derecho de propiedad, ya que un impuesto exagerado no sólo afecta el derecho de dominio protegido por la Constitución, sino que también llega a configurar una verdadera expropiación, sin indemnización. Toma mayor realce este principio si se considera que, en la práctica, los impuestos amagan con mayor fuerza el derecho de propiedad de los particulares, ya que vía un gravamen carga legal, al ciudadano se le priva de parte de su patrimonio, sin indemnización de ningún tipo y en aras del bien de la colectividad<sup>131</sup>. Según los autores citados, de este principio emanan los siguientes sub-principios: irretroactividad de la ley tributaria; no confiscatoriedad de los tributos ; y el respeto a las obligaciones derivadas de los contratos leyes.

#### b.2) Límites Internacionales

La existencia de una comunidad internacional también constituye un límite al poder tributario del Estado. En efecto, la existencia de una multiplicidad de Estados, cada uno detentador de soberanía, impone como frontera de su poder las fronteras territoriales. Por esto, no es posible que un Estado imponga tributos en su favor por rentas originadas en territorio y perteneciente a ciudadanos, nacionales o residentes

---

<sup>131</sup> ALTAMIRANO CATALÁN, M. – MUÑOZ BENAVENTE, F. ob. cit. p. 35

extranjeros. Esto es un principio aunque por supuesto existen notabilísimas excepciones.

Así, un Estado puede colocar en sus normas, en base a su poder tributario, solo aquellos presupuestos de hecho que en su realización caigan de cualquier manera dentro de la órbita de su efectiva *fuera estatal*. Se considerarán principalmente la *ciudadanía* del deudor del impuesto o de otra persona que toma parte en el hecho gravado; la *residencia* de tales personas en el territorio del Estado impositor; la *situación* de una cosa cuya existencia desarrolla una cierta función en la norma que regula el hecho gravado dentro del país, o sea, dentro de la esfera del dominio territorial del sujeto activo; la *introducción* en el territorio nacional de tal cosa y la *celebración* de un negocio jurídico que constituye el presupuesto de hecho<sup>132</sup>. Sucede con bastante frecuencia que dos Estados regulen situaciones jurídicas concretas haciendo uso de criterios de imposición diversos, engendrando el problema de la doble imposición. Así sucede, por ejemplo, cuando un nacional del país A obtiene rentas de un negocio en el país B. Si en el país A la ley establece como criterio de sujeción al impuesto a la renta a la nacionalidad y el país B escoge como criterio el origen de tales rentas, el sujeto en cuestión deberá tributar por las mismas rentas en los dos países.

Para solucionar este inconveniente, es corriente que los Estados se abstengan de ejercitar su poder tributario como consecuencia de convenciones o tratados internacionales. Estas limitaciones asumen, en ciertos casos, la forma de exenciones tributarias, pero en otros importan simples atenuaciones al ejercicio pleno de las facultades, como también pueden consistir en el compromiso de no exceder límites prefijados. También es norma generalizada eximir a los Estados extranjeros y a los representantes diplomáticos, por razones de “cortesía internacional”<sup>133</sup>

Debo destacar, siguiendo al extinto profesor Achille Donato GIANNINI, que en el Derecho tributario moderno, tiene particular importancia a efecto de la sumisión a la potestad financiera, el hecho de que el sujeto pasivo del impuesto tenga en el ámbito

---

<sup>132</sup> HENSEL, A. ob. cit. p. 30

<sup>133</sup> MASSONE PARODI, P. ob. cit. p. 35

territorial ciertos intereses económicos, tanto si es ciudadano como extranjero. Así, para los impuestos indirectos que gravan los actos jurídicos, o más precisamente el cambio de bienes o de servicios que se lleva a cabo mediante un acto jurídico, dentro de los que se cuenta al IVA, tiene una influencia decisiva el lugar en que se realiza el acto<sup>134</sup>.

No puedo soslayar mencionar que en el Decreto Ley 825 de 1974 hay referencia expresa a la territorialidad del Impuesto a las Ventas y Servicios. El artículo 4° ordena que “Estarán gravadas con el impuesto de esta ley las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles ubicados en territorio nacional, independientemente del lugar en que se celebre la convención respectiva [...]”; y el artículo 5° continúa “El impuesto establecido en esta ley gravará los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.

Se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice”

Las disposiciones citadas parecen contradictorias con el postulado de GIANNINI, sin embargo, creo que no lo son del todo, puesto el autor se refirió a actos jurídicos que impliquen cambio de bienes o prestación de servicios suponiendo que la celebración del acto jurídico que los motive les haya precedido inmediatamente, es decir, las obligaciones emanadas del acto jurídico nace y se cumplen al instante, lo que evidencia que estaba pensando en bienes y contratantes que se encuentran en un mismo lugar y dentro de las fronteras del mismo Estado, de ahí que a lo que resta importancia es en realidad a la ciudadanía y/o nacionalidad de los sujetos y no al lugar en que se encuentran los bienes. La ley chilena supone que los contratos pueden ser celebrados dentro o fuera del territorio nacional, por lo que centra su atención en la situación de los bienes (o lugar de aprovechamiento de los servicios), que es el lugar

---

<sup>134</sup> GIANNINI A.D. ob. cit. pp. 96 y 97

donde ocurre el fenómeno de cambio de riqueza, gravándolo cuando dicho lugar sea el territorio chileno.

En relación al impuesto objeto de estudio en esta Memoria se impone hacer mención a un asunto al que ya me he referido y al que volveré sobre el final de este trabajo: La regulación de la Exportación y la Importación. Exportación implica la salida del territorio de producto nacional, el que en principio debería estar gravado con IVA; e Importación, significa entrada al país de producción extranjera, que por tanto no debiera estar gravada con IVA. Sin embargo, si un producto sale del territorio nacional gravado con impuesto, al entrar a otro territorio que tenga una carga tributaria distinta (mayor o menor) o no la tenga, el producto nacional se encontrará en una situación desfavorable o más ventajosa en relación a los productos elaborados en el país de destino con los que compite. Algo similar ocurre con los productos extranjeros que ingresen al país con carga tributaria en su país de origen, pues podrán soportar en definitiva mayor o menor carga que los productos internos, conforme a las normas de tributación que existan en su país de origen y a la tasa de impuesto que exista en el país de destino, que es la que soportarán sus competidores directos. Por lo mismo, para evitar estas complejas distorsiones económicas, se ha generalizado un principio de tributación que establece que los productos deben salir del país exento de impuesto y deberán soportarlo al ingresar al país de destino. De esta manera en cada mercado interno los productos competirán con cargas tributarias idénticas (descontando los impuestos arancelarios, por cierto). Entonces el principio de impuesto en el país de destino es un principio de tributación internacional de general aceptación que incluso ha sido reconocido expresamente en algunos tratados y convenciones.

Sección Tercera. Fuente de la Obligación.

Primeramente, trataré las fuentes de las obligaciones, sus clasificaciones y la definición de obligación legal dada por la doctrina civil, de modo de mantener la consistencia con la metodología por la que he optado para desarrollar esta parte del

trabajo. Los conceptos civiles los extraje de la obra “Las Obligaciones” de René Abeliuk<sup>135</sup>.

“Fuente de la obligación es el hecho jurídico que le da nacimiento, que origina o genera la obligación”. La agrupación de las fuentes de las obligaciones en categorías es uno de los puntos que más dividen a la doctrina, especialmente por la existencia de ciertas figuras jurídicas de difícil clasificación. La división clásica de las fuentes de las obligaciones enumera al contrato, el cuasicontrato, el delito, el cuasidelito y la ley. El Código Civil chileno recoge dicha enumeración en dos preceptos: el artículo 1437 y el artículo 2284, en lo que se lee:

“Artículo 1437. Las obligaciones nace, ya del concurso real de las voluntades de dos o más personas, como en los contratos o convenciones; ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia o legado y en todos los cuasicontratos; ya a consecuencia de un hecho que ha inferido injuria o daño a otra persona, como en los delitos y cuasidelitos; ya por disposición de la ley, como entre los padres y los hijos sujetos a patria potestad.”

“Artículo 2284. Las obligaciones que se contraen sin convención, nacen o de la ley, o del hecho voluntario de una de las partes. Las que nacen de la ley se expresan en ella.

Si el hecho de que nacen es lícito, constituye un *cuasicontrato*.

Si el hecho es ilícito, y cometido con intención de dañar, constituye un *delito*.

Si el hecho es culpable, pero cometido sin intención de dañar, constituye un *cuasidelito* [...]”

El profesor ABELIUK enseña que la enumeración que efectúa el Código de Bello es taxativa.

---

<sup>135</sup> ABELIUK MANASEVICH, R. ob. cit. pp. 51 a 57

A la clasificación tradicional se han opuesto algunas alternativas. Para algunos tratadistas bastan dos clases de fuentes: el contrato y la ley, en el primero existe la voluntad de obligarse, en los restantes casos, la ley establece que el deudor quedó obligado. Incluso hay quienes han ido más lejos señalando que la única fuente es la ley, puesto que si a los contratos se les reconoce eficacia obligatoria, es porque la ley así los ha sancionado.

Por otra parte, hay autores que agregan dos fuentes más a la enumeración clásica, a saber, el enriquecimiento sin causa y la declaración unilateral de voluntad.

Las obligaciones legales propiamente tales son aquellas en que la ley es la fuente directa e inmediata de las obligaciones, y no existe un hecho del deudor en que la obligación tenga su fundamento. Esta clase de obligaciones son establecidas por el legislador por motivos muy poderosos de convivencia social.”

La doctrina es uniforme en señalar que la fuente exclusiva de la obligación tributaria es la ley<sup>136</sup>. Sergio CARVALLO asevera con la misma firmeza que la obligación impositiva tiene una fuente única.<sup>137</sup> MASSONE atenúa un tanto la regla cuando escribe que la ley es la fuente más importante del derecho tributario, por ser el legislador quien debe establecer los tributos en sus aspectos generales y fundamentales.

El principio de legalidad, que ya comenté a propósito de los principios de la tributación, es una regla fundamental en el Derecho Público y un desdoblamiento del principio general consagrado por el Estado de Derecho, el de la legalidad de la Administración<sup>138</sup>, consagrado en nuestra Constitución en los artículos 6° y 7°. El principio del Estado de Derecho si bien le reconoce a la autoridad financiera la facultad de gravar a todos sus nacionales a objeto de que contribuyan a los gastos públicos, impide que esto pueda transformarse en fuente de abusos o exacciones sin control estableciendo que el tributo sólo puede imponerse por ley. GIANNINI nos entrega un

---

<sup>136</sup> ESPINOZA SÁEZ, J. ob. cit. p. 20

<sup>137</sup> CARVALLO HEDERRA, Sergio. *Manual de Legislación Tributaria*. Editorial Universitaria S.A., Santiago, 1959, p. 49

<sup>138</sup> MASSONE PARODI, P. ob. cit. p. 32

antecedente histórico muy interesante en la obra que tantas veces he citado en este trabajo. El autor relata que en la historia constitucional de Inglaterra la reivindicación del poder exclusivo del Parlamento de consentir impuestos constituyó uno de los principales motivos de la lucha contra el poder absoluto del Soberano. El profesor de la Universidad de Bari también recuerda que en el movimiento doctrinal y político del que surgieron en el siglo XIX los Estados constitucionales del continente europeo, la exigencia de que el Gobierno no pudiera imponer tributos sin el consentimiento de la representación popular fue considerada como una de las bases fundamentales de los nuevos ordenamientos<sup>139</sup>.

En la sección anterior reproduce los artículos de la Constitución Política que contienen el principio de legalidad que fija a la ley como la fuente de las obligaciones tributarias (artículos 63 número 14 y 65 número 1°).

En doctrina se comenta que existen dos clases de reserva de ley:

“a) En primer lugar, la modalidad de acto legislativo primario, que consiste en que se exige ley no para regular en su totalidad los elementos fundamentales del tributo, sino tan sólo para crearlo.

b) Existe, después, el principio de reserva de ley propiamente dicho, para regular una materia determinada. Dentro de ésta, a su vez, suele distinguirse entre la reserva absoluta de ley, que se produce en el supuesto, harto infrecuente, de que la totalidad de la materia acotada deba venir regulada en exclusiva por la ley o, al menos, por actos con fuerza de ley; y la denominada reserva relativa o atenuada, que consiste en exigir la presencia de la ley tan sólo a efectos de determinar los elementos fundamentales o identidad de la prestación establecida, pudiendo confiarse al ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos”<sup>140</sup>.

---

<sup>139</sup> GIANNINI, A. D. ob. cit. p. 15

<sup>140</sup> PÉREZ DE AYALA, J.L. – GONZÁLEZ, E. ob. cit. p. 146

Los españoles PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ, reproducen la opinión de otros dos comentaristas a propósito del tema<sup>141</sup>: MICHELI, que considera que “la ley creadora del tributo debe contener todos los elementos necesarios para establecer el contenido de la prestación” y BERLIRI, quien cree que “no es necesario que la ley especifique todos los elementos esenciales de la obligación, siendo suficiente que la ley contenga los elementos que permitan individualizar la prestación”. La opinión del chileno Pedro MASSONE es que es preciso determinar en una ley, por lo menos, los siguientes elementos: hecho jurídico tributario, la correspondiente base imponible, la tasa y el sujeto pasivo de la obligación tributaria<sup>142</sup>.

La disposición legal contendrá la descripción de un hecho o situación, que el legislador ha considerado indicativo de capacidad contributiva. Cuando ése hecho o situación descritos ocurra efectivamente, entonces se “activará” la ley, dando nacimiento a la obligación de tributar. Tratándose del IVA, toda vez que se verifique la adquisición de un bien o la prestación de un servicio, arribará a la vida jurídica la obligación de pagar una suma de dinero por concepto de Impuesto al Valor Agregado<sup>143</sup>. A la norma tributaria aplica sin duda el silogismo jurídico, y de manera muy similar a como lo hacen los tipos penales: la norma describe una conducta (un hecho en materia tributaria), que una vez verificada materialmente, se traduce en una pena (la obligación de pagar el tributo en materia impositiva).

En la obra citada de MASSONE, éste advierte al lector que en doctrina se plantea que existe una declinación del principio de legalidad del impuesto y que, si bien en forma expresa no se le somete a un ataque frontal, en el hecho se le evade de muchas maneras, principalmente a través de las delegaciones efectuadas a favor del ejecutivo y en relación con la base imponible y con la tasa del impuesto<sup>144</sup>. Es conocido que la delegación de facultades legislativas es una práctica muy común en nuestro

---

<sup>141</sup> *Ibidem*, p. 148

<sup>142</sup> MASSONE PARODI, P. ob. cit. p. 33, citando a Amílcar DE ARAUJO FALCAO

<sup>143</sup> Sin perjuicio, por cierto, de la regulación específica que le dé la legislación al hecho gravado y el caso de las exenciones.

<sup>144</sup> MASSONE PARODI, P. ob. cit. p. 33



país y que se concreta en la dictación de parte del ejecutivo de Decretos con Fuerza de Ley.

Además de esta forma de ejercicio del poder normativo, el ejecutivo dispone de otros recursos, como los reglamentos, decretos e instrucciones, que integran la llamada potestad reglamentaria. Como la Constitución debe ser breve y general, y la ley general y abstracta, los reglamentos le dan al ordenamiento jurídico la posibilidad de regular las diversas situaciones de manera más pormenorizada. De aquí, me interesa destacar a las Instrucciones. Estas son cuerpos regulatorios que contienen criterios directivos, reglas de conducta e incluso sugieren resoluciones concretas, que los organismos encargados de la administración financiera imparten a fin de que la actividad administrativa se desenvuelva con expedición y uniformidad<sup>145</sup>. GIANNINI sobre el punto manifiesta que las circulares, reglas e instrucciones, tienen eficacia exclusivamente *interna*, en el ámbito de la administración estatal. En ningún caso las circulares –afirma GIANNINI- son fuente de Derecho objetivo: no crean derechos ni deberes para los ciudadanos y no vinculan al juez, quien debe resolver la controversia que se le someta con arreglo a lo que entienda que es la voluntad de la ley, para cuya interpretación las circulares sólo pueden suministrarle un elemento de juicio digno de atención<sup>146</sup>. Cabe señalar que el artículo 6° letra A número 1° le confiere al Director del Servicio de Impuestos Internos la facultad de “Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos”, tratándose precisamente de las facultades administrativas a las que he hecho referencia.

Por último, los tratados y convenios internacionales también pueden ser comprendidos dentro del concepto de ley en sentido amplio. Más arriba apunté que los tratados internacionales por lo general buscan evitar la doble tributación. Una vez que los tratados son ratificados y entran en vigencia forman parte del ordenamiento jurídico interno y son fuente de obligaciones tributarias de manera ordinaria.

---

<sup>145</sup> *Ibidem*, p. 40

<sup>146</sup> GIANNINI, A. D. ob. cit. p. 22

En Chile, las fuentes de Derecho objetivo regulatorio del Impuesto al Valor Agregado son, en primer lugar, la Constitución Política de la República; el Decreto Ley 825 de 1974 sobre Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios; y el Reglamento de ésta. Las múltiples resoluciones e instrucciones sobre la materia, obligan a los funcionarios del Servicio, pero no a los particulares ni a los jueces, tema que fue referido más arriba.

#### Sección Cuarta. La Prestación

El destacado profesor René ABELIUK enseña que la prestación es el elemento objetivo de la obligación: es lo que se debe, la conducta que se exige al deudor, y que puede consistir en dar alguna cosa, hacer algo o abstenerse de ejecutar un hecho, conforme se desprende del artículo 1438 del Código Civil<sup>147</sup>.

El autor advierte al lector que así como la prestación es el objeto de la obligación, la prestación misma recae sobre un objeto, que ha de ser la cosa específica que se debe dar, el hecho que se debe ejecutar y la conducta que se debe evitar<sup>148</sup>.

Entre los tributaristas existe uniformidad en considerar que el objeto de la obligación tributaria consiste en dar al Estado una suma de dinero<sup>149</sup>.

No obstante, en existen comentaristas que difieren en la definición convencional de objeto de la obligación tributaria, aunque más bien por considerarla incompleta. Por ejemplo GIANNINI recuerda que la relación jurídico impositiva tiene un contenido complejo, puesto que de ella derivan, de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones, de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto

---

<sup>147</sup> ABELIUK MANASEVICH, R. ob. cit. p. 40

<sup>148</sup> *Ibidem*, p. 41

<sup>149</sup> MERK, Wilhelm. *Steuerschuldrecht*, citado por DE ARAUJO FALCAO, Amílcar en ob. cit., p. 28

debido en cada caso<sup>150</sup>. BERLIRI, sin embargo, distingue relación jurídico - impositiva de obligación tributaria. En cuanto a la primera, coincide con GIANNINI, en que se trata de una relación compleja con obligaciones y deberes múltiples, que debe contener al menos una obligación tributaria. Es decir, para BERLIRI relación jurídico impositiva y obligación tributaria son conceptos absolutamente diversos, con distintos sujetos y objetos distintos. En la primera los sujetos no sólo son el Estado y el contribuyente, sino también terceros sobre los que pueden recaer diversos deberes. Asimismo, a los sujetos principales los ligan deberes, derechos, potestades y obligaciones de diversa naturaleza. Una o más de esas obligaciones pueden ser tributarias, de modo que es preciso que al menos una tenga naturaleza impositiva para que la relación sea jurídico impositiva, sin perjuicio de que puedan coexistir más de una<sup>151</sup>. Luego, BERLIRI, precisa cual es el contenido de la prestación. En primer lugar, descarta que pueda hablarse de obligaciones de no hacer, toda vez que la finalidad de la obligación tributaria tiende a producir un trasvase de riqueza desde el patrimonio del contribuyente al del sujeto activo, y esa finalidad no puede conseguirse mediante una obligación de no hacer. Por otra parte, cuando el legislador considere que es útil asegurar un determinado comportamiento negativo del contribuyente, puede proceder, mejor que mediante de una obligación *ex lege* negativa, mediante el establecimiento de una prohibición, de la cual, como es sabido, surge un límite a la libertad particular, y no una obligación<sup>152</sup>. El citado continúa: “Por lo que respecta a las prestaciones positivas, se admite pacíficamente que la obligación tributaria puede consistir en un dar, es más, suele considerarse que el contenido de la obligación tributaria sólo puede consistir en una prestación de dar, cuyo objeto se concreta en cierta cantidad de dinero. Esta afirmación es sin duda errónea, desde el momento en que la obligación tributaria puede también consistir en una prestación de hacer: es típica la de inutilizar un efecto timbrado”<sup>153</sup>.

---

<sup>150</sup> GIANNINI, A. D. ob. cit. p. 68 y 69

<sup>151</sup> BERLIRI, A. ob. cit. pp. 126 a 130

<sup>152</sup> *Ibidem*, p. 277

<sup>153</sup> *Ibidem*, p. 278

Conviene hacer un alcance terminológico. MASSONE nos previene en la diferencia existente entre objeto del tributo y objeto de la obligación tributaria. Este es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo: entregar una suma de dinero y en su caso, inutilizar efectos timbrados. Aquel, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen<sup>154</sup>, o como lo dice CARVALLO, la cosa, el acto, la situación, o el proceso sobre el que es aplicado el impuesto, por ejemplo, un bien raíz, la renta, el tabaco, el aumento de valor de un inmueble, la celebración de un contrato, etc.<sup>155</sup>

Dediqué toda la Sección Segunda del Capítulo Segundo de esta Memoria a demostrar que el objeto del Impuesto al Valor Agregado es, precisamente, el valor agregado contenido el bien o servicio que se adquiere o utiliza, contrastando con algunos autores nacionales que sostienen que no se grava realmente dicho objeto. Defendí en esa oportunidad también que el impuesto en estudio grava, macroeconómicamente, el Producto Interno Bruto. Por otra parte, el objeto de la obligación tributaria de pagar IVA no es otra que la ordinaria, pagar una suma de dinero, que será determinada conforme a la valoración pecuniaria que se le dé, conforme a la legislación vigente, al hecho gravado (originando así la base imponible) a la que se le aplicará la Tasa o alícuota que ordene la ley tributaria. Lo sustancial para esta parte del trabajo es recalcar que la prestación será siempre dar al Fisco una cantidad de dinero, puesto que, siguiendo a BERLIRI, los restantes deberes y potestades de los contribuyentes, los terceros y el Estado forman parte de la relación jurídico impositiva generada por la ley tributaria (DL 825 y su Reglamento), más no de la obligación tributaria, que es la que vincula a Fisco y contribuyente y obliga a éste último a cumplir la enunciada prestación, por haberse verificado el hecho gravado, que para el caso será la adquisición de un bien o la utilización de un servicio.

---

<sup>154</sup> MASSONE PARODI, P. ob. cit. pp. 147 y 148

<sup>155</sup> CARVALLO HEDERRA, S. *Manual de Legislación...* p. 54

## Sección Quinta. Los Sujetos de la Obligación

En la propia definición de obligación que he tomado de ABELIUK se observa la presencia de dos sujetos, uno que debe la prestación y otro que tiene derecho a exigirla. Así tenemos por lo menos dos sujetos: el acreedor, que es el sujeto activo de la obligación, el beneficiario de ella y quien pueda exigir su cumplimiento y el deudor que es el sujeto pasivo de la obligación y que queda sujeto a la necesidad jurídica de otorgar la prestación<sup>156</sup>

### a) El Sujeto Activo

Es claro para toda la doctrina que el titular del crédito tributario será el Estado, en virtud de su soberanía financiera. Ahora bien, existen otros organismos que de alguna manera pueden crear confusión sobre este postulado. Así, por ejemplo, existen otros órganos de Derecho Público que son autónomos respecto de la administración central. Es el caso los Estados federales y, en Chile, de las Municipalidades, que son recaudadoras y beneficiarias de tributos. De estos organismos se dice, sin embargo, que sólo poseen soberanía financiera derivada y subordinada al Estado, que es el único que puede dictar con absoluta independencia normas de carácter impositivo<sup>157</sup>. Por otro lado, existe la posibilidad de confundir también al sujeto activo del impuesto con las instituciones vinculadas a la recaudación del impuesto. Estas simplemente actúan en representación del Fisco, y son más bien el medio en que el Estado puede intervenir en el mundo jurídico. Aquí podemos señalar al Servicio de Impuestos Internos, la Tesorería General de la República y el Consejo de Defensa del Estado. Por último, se debe cuidar de no confundir al sujeto activo con el beneficiario del Impuesto. Es del caso señalar que el número 20° del artículo 19 de la Constitución Política de la República se establece que:

“Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado”

---

<sup>156</sup> ABELIUK MANASEVICH, R. ob. cit. p. 38

<sup>157</sup> ESPINOZA SÁEZ, J. ob. cit. p. 14

La misma disposición señala una excepción a esta regla, pero respecto de impuestos con identificación local o regional, lo que sin duda no es el caso del Impuesto al Valor Agregado que aplica a los hechos gravados dentro del territorio de la República.

b) Sujeto Pasivo.

b.1) El Contribuyente. El Sujeto pasivo con el que comenzaré mi comentario es el Contribuyente. Esto es más bien necesario, puesto que es el obligado principal y deudor de la obligación tributaria por antonomasia. En efecto, dado que la obligación tributaria es, en casi todos los casos, una obligación *ex lege*, es decir, una obligación que nace al producirse un determinado hecho jurídico, es lógico y natural, por no decir inevitable, que el sujeto pasivo de la misma sea precisamente aquel que realiza dicho hecho jurídico o respecto al que se produce el hecho en cuestión<sup>158</sup>. En términos sucintos, contribuyente es aquella persona que está obligada en virtud de un hecho que se le atribuye directamente<sup>159</sup>. Ya apunté que el contribuyente es el obligado principal, lo que significa que debe pagar al Fisco en su propio nombre y a su propio cargo antes del vencimiento de la deuda, en razón de que se le atribuye titularidad de un hecho gravado al que la ley ha consagrado como indicativo de capacidad contributiva. En el contribuyente, entonces, recaerá el sacrificio económico que el tributo implica<sup>160</sup> por ser él quien ostenta la capacidad económica que el ordenamiento tributario estima propicio gravar.

b.2) El Sustituto. El legislador, después de haber elegido el hecho jurídico revelador de capacidad económica a cuya realización se conecta el nacimiento del deber de contribuir, puede establecer que en determinados casos, excepcionales en relación a los principios que regulan dicho impuesto, el deber de pagar el tributo no nazca de aquel hecho sino de otro más o menos ligado con él<sup>161</sup>. En este caso, el sustituto, valga redundar, sustituye completamente al contribuyente, tomando su lugar

---

<sup>158</sup> BERLIRI, A. ob. cit. p. 214

<sup>159</sup> MASSONE PARODI, P. ob. cit. p. 132

<sup>160</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis – PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. **Fundamentos de Derecho Tributario**. Edersa, Madrid, 2000, 4ª Edición, pp. 120 y 121

<sup>161</sup> BERLIRI, A. ob. cit. p. 220

y quedando sujeto no junto, sino en cambio del sustituido al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan del vínculo jurídico del impuesto. Normalmente la sustitución tendrá lugar cuando haya una relación entre sustituto y sustituido que lo amerita, y por supuesto, razones poderosas para establecerla. Por esto, la sustitución es excepcional y debe estar estipulada en la ley.

Las razones que impulsan al legislador a establecer esta figura se relacionan básicamente con la técnica y/o eficacia recaudatoria o para brindar mayor seguridad al Fisco en el cobro. El sustituto no es titular de la capacidad contributiva y no realiza el hecho gravado. Este argumento ha inducido a una parte de la doctrina a considerar que no se trata auténticamente de un sujeto pasivo<sup>162</sup>. En mi opinión, esta afirmación es bastante polémica, puesto que si bien siguiendo el principio señalado, es decir, que la titularidad pasiva de la deuda se le debe atribuir al autor del hecho gravado, el sustituto no es sujeto pasivo, desde el punto de vista de la teoría de las obligaciones sí lo es, sencillamente porque es la persona a la que el acreedor puede exigir la prestación debida, en este caso, la suma de dinero debida a propósito de un impuesto determinado. Si así no se asume, entonces se cae en una grave contradicción: el deudor del impuesto no es el sujeto pasivo del impuesto, cuando por definición sujeto pasivo y deudor son nociones equivalentes. Y esto es particularmente crítico en el impuesto objeto de este trabajo, debido a que el sujeto pasivo es indiscutidamente el vendedor o prestador de servicio, pero no es él el titular de la capacidad contributiva que se pretende gravar, tanto es así, que ni siquiera los fondos provienen de su patrimonio, sino que del haber del consumidor que final, que no es sujeto pasivo. Así que el vendedor o prestador de servicio es contribuyente, o lo que es lo mismo, sujeto pasivo y como tal está obligado a enterar el impuesto al Fisco y contra el cual éste puede ejercer la acción de cobro respectiva.

BERLIRI, sostiene esta posición, y en ese orden de cosas, afirma que la figura del sustituido es irrelevante en lo que a obligación tributaria respecta, y cuando mucho, sólo tendrá importancia al efecto de fijar la base imponible, la tasa aplicable o las

---

<sup>162</sup> PÉREZ DE AYALA, J.L. – PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. *Fundamentos...* p. 125

eventuales exenciones<sup>163</sup>. En todo caso, no formará parte de la obligación, lo que lo excluye del concepto de sujeto pasivo, siendo reemplazado por el sustituto<sup>164</sup>.

Por último, me parece pertinente anotar que la sustitución puede ser parcial o total, dependiendo si el sustituto toma parte en la obligación desplazando al sustituido en la totalidad de la obligación tributaria o sólo en parte.

b.3) El Responsable del Impuesto. El responsable del tributo es la persona que está obligada junto al contribuyente y en virtud de un hecho que se atribuye a este último<sup>165</sup>. Se ha dicho, como refiere MASSONE, que los responsables son personas que, sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a estos. Así como en el caso de los sustitutos, la razón que incita al legislador a adoptar esta figura jurídica es meramente la mejor administración fiscal.

El responsable puede estar obligado tanto solidaria como subsidiariamente. Según el maestro BERLIRI, teóricamente esta distinción no es irrelevante, por el contrario, trae asociados diversos efectos para cada opción. Así, si el responsable está obligado en vía subsidiaria, éste es el sujeto pasivo de la obligación subsidiaria, es decir, de una obligación distinta de la tributaria, aunque tenga el mismo objeto y dependa de ella. Si el denominado responsable está obligado solidariamente con el contribuyente, entonces es un verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero dado que resulta obligado frente al acreedor de la misma forma que el contribuyente, no es posible, desde el punto de vista jurídico, establecer ninguna distinción entre ellos. Como sujetos pasivos de la obligación tributaria, el denominado responsable y el contribuyente están en idéntica posición; esto es, en la posición del deudor<sup>166</sup>. Es claro que, del mismo modo que el sustituto, la responsabilidad debe estar establecida en la ley puesto que constituye una excepción a los principios de la tributación.

---

<sup>163</sup> GIANNINI, A.D. ob. cit. p. 131

<sup>164</sup> BERLIRI, A. ob. cit. p. 226

<sup>165</sup> MASSONE PARODI, P. ob. cit. p. 135

<sup>166</sup> BERLIRI, A. ob. cit. p. 246 y 247



b.4) El Retenedor del Impuesto. El Retenedor del impuesto es el sujeto que, primero, descuenta o retiene a otro una parte de la remuneración que le paga y, después, procede al ingreso en el Ente Público del importe retenido<sup>167</sup>. Normalmente, la obligación tributaria no habrá nacido al momento de efectuar la retención y el entero, por lo que los montos involucrados serán abonos para la deuda que eventualmente se generará en el término legal. Si la deuda tributaria definitiva es superior a los abonos efectuados, el contribuyente deberá enterar al organismo recaudador la diferencia. Es menester apuntar que el retenedor no realiza el hecho imponible y tampoco es quien soporta el gravamen, debido a que el dinero se extrae de los fondos de propiedad del contribuyente, que se encuentran provisionalmente en poder del retenedor. El ejemplo típico de la retención es el que ocurre a propósito del Impuesto a la Renta de los trabajadores dependientes. Aquí, el empleador antes de pagar las respectivas remuneraciones, retiene un porcentaje que entera al Fisco. Cuando el periodo tributario termina, se calcula el impuesto debido por el contribuyente, al que se abonan los pagos provisionales efectuados *mediante* el empleador. El retenedor es en realidad es un intermediario, aunque se ha rechazado la idea de que se trate de un mero recaudador, puesto que la ley suele establecer responsabilidad por los montos y es contra quien se dirige el Fisco para el cobro. Esto es discutible y en mi opinión sobre el retenedor pesa sólo el deber de recaudar, mas no es sujeto pasivo y su intervención y responsabilidad viene establecida por la ley por los beneficios que reporta a la administración fiscal. Especialmente, ha de tenerse en cuenta que para el organismo recaudador es más sencillo cobrar los impuestos a un agente retenedor, (empleador antes de pagar remuneraciones, en el ejemplo expuesto) que a varios contribuyentes (empleados una vez remunerados, en el mismo caso).

c) Incidencia.

El estudio del sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado nos conduce directamente al problema de la incidencia. Incidencia es el fenómeno de repercusión económica de un impuesto sobre el patrimonio de un particular que de alguna manera

---

<sup>167</sup> PÉREZ DE AYALA, J.L. – PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. *Fundamentos...* p. 128

interviene en el hecho gravado. Se trata más bien de un análisis económico de los movimientos de riqueza provocados por el impuesto y prescinde más o menos de la voluntad de la ley. El incidido deberá soportar un detrimento patrimonial pese a que podría no ser contribuyente, ni tampoco estar contemplado en la ley como tercero obligado, aunque lo más normal es que el incidido coincida con la figura de deudor tributario. Esta regla general no aplica precisamente en el IVA en que el contribuyente no será, *en principio*, el incidido, y esto no sólo por concurrencia de un fenómeno económico, la traslación, sino que el legislador mismo ha querido que éste fenómeno ocurra, por lo que es también un presupuesto legal del impuesto. Y digo *en principio*, porque aunque la intención del legislador sea que se produzca una traslación del peso del impuesto, el que esto ocurra en la práctica depende de muchos factores lejos de su órbita, primordialmente de las condiciones de la oferta y de la demanda de la mercadería gravada<sup>168</sup> y de las decisiones de mercado del vendedor. Parece ser que la economía es mucho más caprichosa que el Derecho. Al incidido se le acostumbra a denominar contribuyente de hecho<sup>169</sup>, evidentemente no por su calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino que porque *de hecho*, y no *de jure*, es quien efectúa una contribución patrimonial al sostenimiento de las cargas públicas. En el primer capítulo de esta Memoria distinguí entre impuestos directos e indirectos. Entre los criterios de discriminación contemplé aquel que señala que serán indirectos en los que opere el proceso económico de traslación y directos en los que no. PEREZ DE AYALA y GONZÁLEZ llaman la atención sobre el desdoblamiento que por disposición de la ley acontece entre el contribuyente de derecho, al que llama legalmente a contribuir como sujeto del tributo y titular de su hecho imponible, y el contribuyente *legal* de hecho. Los autores hacen hincapié en la característica jurídica de la contribución de hecho, por cuanto la propia ley es la que establece los procedimientos mediante los cuales se efectuará y soportará la repercusión<sup>170</sup>. Tal procedimiento, en

---

<sup>168</sup> PINTO, Aníbal. **Finanzas Públicas. Mitos y Realidades**. Editorial del Pacífico S.A., Santiago de Chile, 1951, p. 41

<sup>169</sup> ALFARO MUIRHEAD, Christian. **El Sistema del IVA en Chile, su tratamiento jurídico y alcances económicos**. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Santiago, 1976, p. 106

<sup>170</sup> PÉREZ DE AYALA, J.L. – GONZÁLEZ, E. ob. cit. p. 217

nuestro impuesto, ya lo expliqué suficientemente en la Sección Segunda del capítulo tercero, pero creo que no abunda caracterizarlo brevemente otra vez. El vendedor recarga el impuesto en el acto de venta, por lo que el comprador paga el precio y el impuesto. El monto de este último es enterado por el vendedor en las arcas fiscales y el impuesto lo habrá soportado el comprador, en caso de ser consumidor final. Si por el contrario, no es consumidor final sino vendedor, recargará al precio el impuesto en la venta a su comprador, lo que implica que el último será el que soportará el impuesto. El impuesto que pagó el vendedor al comprar será crédito fiscal, es decir, lo abonará al impuesto que deba enterar al fisco, y cuyos montos fueron extraídos del patrimonio del último comprador. Así, el impuesto se irá trasladando en cada una de los eslabones de producción y distribución hasta llegar al consumidor final, que como no vende el producto, soporta económicamente la carga fiscal.

Christian ALFARO, afirma en su Memoria de Grado que el sujeto pasivo de la obligación tributaria o contribuyente *de iure* –en la obligación de pagar IVA- es simplemente un recaudador de valores del Fisco<sup>171</sup>. Esto será cierto, si se dice metafóricamente y en consideración a que el dinero con el que se paga al Fisco proviene de una persona distinta al contribuyente. Pero no es verdad que el contribuyente sea meramente un recaudador de valores, puesto que como contribuyente es sujeto pasivo de la obligación tributaria, con todos los efectos propios de ser deudor de una obligación, es decir, están ligados ineludiblemente al Fisco, constreñidos a realizar una prestación en su favor y sobre ellos pesan otros deberes accesorios a la prestación principal y derivados de ella. Son deudores tributarios en todos sus términos. Apoyan esta idea los españoles PEREZ DE AYALA y GONZÁLEZ quienes afirman “los obligados a repercutir ostentan en todo caso la condición jurídica de sujetos pasivos de la correspondiente obligación tributaria, pues resultan ser los realizadores de los respectivos hechos imponible de los tributos que gravan el consumo”<sup>172</sup>.

---

<sup>171</sup> ALFARO MÜRHEAD, C. ob. cit. p. 107

<sup>172</sup> PEREZ DE AYALA, J.L. – GONZÁLEZ, E. ob. cit. p. 226

En el extremo opuesto se encuentra el consumidor final. Éste es quien sufre un detrimento de su patrimonio al ser de su haber de donde se extraen los fondos para satisfacer el impuesto. No obstante esto, permanece ajeno a la obligación tributaria y no es deudor del tributo frente al Estado<sup>173</sup>, por lo que sólo interviene como mero proveedor de fondos para el cumplimiento de la prestación a la que otro está obligado. Tan extraño es a la obligación tributaria, que el Decreto Ley 825 ni siquiera hace una referencia expresa al Consumidor.

Ahora bien, el fenómeno de la traslación, aunque cuando en el sistema del IVA la ley lo procura, no siempre ocurrirá. En el Capítulo Segundo dediqué algunas páginas al tema pero vuelvo brevemente sobre él ahora. Habrá ocasiones en que la traslación no será posible y esto básicamente por dos razones: la primera es que la elasticidad precio de la demanda haga que el aumento de precio haga caer demasiado la demanda del producto, por lo que cada peso que el vendedor no pueda recargar en el precio, deberá descargarlo en los demás factores de producción, es decir, remuneraciones al trabajo, al capital o los beneficios suyos. Así la incidencia se repartirá entre comprador, trabajo, capital y beneficios, en una proporción indeterminable *a priori* y dependiente de la regulación legal existente y más acusadamente de las fuerzas que rigen la economía. La segunda razón es bastante similar a la anterior: el vendedor puede querer mantener un precio rebajado, no estando económicamente obligado a eso, y como consecuencia liberar o atenuar el gravamen que paga el consumidor. Pero como las exenciones y rebajas las establece la ley, el vendedor deberá extraer el dinero para el pago de cualquier otro factor. Normalmente será de sus Beneficios, aunque no se puede descartar que detrás de esta operación existan motivaciones de política laboral o comercial que lo induzcan a apremiar a los prestadores del factor trabajo y capital. En cualquier caso, estamos en presencia de decisiones voluntarias del empresario inspiradas en una estrategia comercial y no motivadas por el apremio económico.

---

<sup>173</sup> PEREZ DE AYALA, J.L. – PEREZ DE AYALA BECERRIL, M. ob. cit. p. 124

Sólo como nota, debo señalar que así como la traslación puede no ocurrir cuando la ley la desea, puede pasar que haya traslación cuando la ley no la contempla. La tesis es sostenida por el economista Paul KRUGMAN. A ella me referí en el segundo Capítulo. También el jurista GIANNINI se manifiesta partidario de esta doctrina escribiendo que el contribuyente obligado a pagar el impuesto por el hecho de poseer una cosa o desarrollar una actividad tiende a transferir a carga del tributo a otras personas con las cuales entra en relación a causa de la cosa poseída o de la actividad desarrollada mediante el aumento del precio de los productos que él vende, de los servicios prestados o de las unidades administradas<sup>174</sup>.

Si el principio prescribe que el contribuyente está obligado por ser el titular del hecho gravado, que el legislador ha elevado a la categoría de hecho generador por ser indicativo de capacidad contributiva, el IVA está en franca contradicción con el principio, porque el contribuyente es titular del hecho gravado, pero su capacidad contributiva es irrelevante porque no es él quien contribuye a las cargas públicas con sus bienes. A mayor abundamiento, en mi opinión el IVA ni siquiera toma en cuenta la capacidad contributiva de particular alguno, sino que el objeto del impuesto es un hecho de la economía nacional, el valor agregado o Producto Interno Bruto, del cual el Estado tiene interés en recaudar una porción para su financiamiento.

#### Sección Sexta. Teoría de la Causa y la causa en la Obligación Tributaria.

No sería novedad abrir esta sección señalando que el concepto de causa es una de las materias más llenas de sombras, imprecisiones, confusiones y oscuridades<sup>175</sup> de toda la ciencia jurídica. En efecto, de causa los autores han dado definiciones de contradictorias, de las cuales algunas atienden a criterios tan disímiles que ni siquiera son comparables con el resto.

a) Concepción objetiva de la causa final del acto. Para la corriente que defiende esta postura, causa es el fin típico inmanente del acto, o la función práctico-social del

---

<sup>174</sup> GIANNINI, A.D. ob. cit. pp. 132 y 133

<sup>175</sup> ALESSANDRI, Arturo – SOMARRIVA, Manuel – VODANOVIC, Antonio. **Tratado de Derecho Civil, partes preliminar y general**. Volumen II. Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1998, 6ª Edición, p. 279

mismo, reconocido por el Derecho. En esta concepción, causa se diferencia inconfundiblemente de los motivos, que son representaciones psíquicas, subjetivas, variables en cada caso frente a un mismo tipo de acto.

b) Concepción subjetiva de la causa del acto jurídico. En esta concepción, la causa no es sino un motivo que, por ciertos caracteres que lo califican, se distingue de todos los demás y pasa a llamarse causa, en oposición a los otros que continúan llamándose motivos. La causa, en el sentido subjetivo, es la representación psíquica del fin práctico e inmediato que se quiere lograr con el acto y que induce a realizar éste. Se trata de un motivo inmediato al acto, determinante del mismo y abstracto.

c) La causa como elemento de la obligación. Esta corresponde a la doctrina tradicional del Derecho civil y fue elaborada por los franceses Jean Domat y Roberto José Pothier. Esta tesis afirma que la causa no es un elemento del acto o contrato, sino de la obligación que de él deriva, y se entiende por causa el fin inmediato que se propone alcanzar la persona al obligarse, el fin directo, inmediato y determinante en vista del cual el deudor se obliga respecto del acreedor, la razón por la que el deudor asume la obligación, el fin inmediato y de carácter abstracto que induce al deudor a obligarse. La doctrina clásica de la causa de la obligación limita la exigencia a las obligaciones contractuales, o sea, a las que emanan de un contrato. Puntualiza que, al revés de los motivos, la causa no varía de individuo a individuo, sino de tipo a tipo de contrato en que ella se “objetiviza” o proyecta al exterior desde el fuero interno de las partes: en los contratos sinalagmáticos la causa de la obligación de una de las partes es la obligación de la otra; en los contratos reales la causa de la obligación del deudor es la prestación ya efectuada por el acreedor; en los contratos gratuitos o de beneficencia la causa de la obligación del deudor es la intención liberal, el espíritu de beneficencia.

La Causa en materia Tributaria.

Las dificultades asociadas a la teoría de la causa en el Derecho común no son ajenas al Derecho Tributario. BERLIRI asegura que éste es uno de los problemas más

atormentados de esta rama jurídica<sup>176</sup>. El debate gira en torno a una pregunta fundamental: para que nazca la obligación tributaria, ¿basta que se realice el supuesto de hecho previsto por la norma tributaria o, por el contrario, se necesita además que exista otro elemento (la naturaleza de este elemento es cuestión muy discutida), de suerte que el juez podría declarar inexistente la obligación, aunque reconociera que se había producido el hecho jurídico previsto por el legislador, si considerase que no había causa?<sup>177</sup> Éste enigmático elemento suele ser referido de diversas maneras, tal como apunté a propósito de la causa en materia civil, y de ninguna manera se puede afirmar que se trate de una discusión bizantina, pues la definición que se adopte traerá importantísimas consecuencias prácticas.

La polémica fundamental versa sobre si se acoge o rechaza a la causa como elemento integrante de la obligación tributaria. Así, nacen dos posiciones básicas: causalistas y anticausalistas. En este debate toman partido insignes tributaristas. De un lado, entre los causalistas, acaudillados por GRIZIOTTI encontramos a Dino JARACH, VANONI y PUGLIESE. Por el otro lado, se posicionan grandes autores de la talla de Antonio BERLIRI, Achille Donato GIANNINI y BLUMENSTEIN.

#### a) Tesis Causalistas

##### a.1) Tesis de GRIZIOTTI

Para esta tesis, la deuda impositiva no surge aun produciéndose la situación de hecho que constituye su presupuesto, sin el concurso de otro elemento esencial que se define como causa de la obligación tributaria. Esta causa consiste en la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares que le reporta su pertenencia al grupo social y de las que constituye un indicio de capacidad contributiva, lo que lleva aparejada la consecuencia de que en cada caso deberá indagarse si existe y en qué medida la expresada razón justificadora, considerándose que el tributo se debe dentro

---

<sup>176</sup> BERLIRI, A. ob. cit. p. 177

<sup>177</sup> *Ibidem*, p. 179

de los límites que aquélla señale, y que carece de justificación y de causa en lo que exceda de la expresada medida<sup>178</sup>.

En otros términos, el impuesto es la contribución impuesta a los súbditos por la potestad pública para el logro indistinto de los fines colectivos, para la consecución general de los objetivos públicos; de donde se desprende que a la prestación colectiva de la sociedad corresponde una contraprestación del Estado a la sociedad; el servicio, entendido de un modo general, es la causa primera del impuesto. Y puesto que se trata de servicios generales cuya importancia relativa para cada contribuyente no se puede medir, así como tampoco la parte del gasto que le podría corresponder para establecer el criterio de que el coste de producción de los servicios públicos puede ser repartido, se ha tomado por base la riqueza. Este es el principio de capacidad contributiva, según la cual la posesión (o el consumo) de la riqueza –dice GRIZIOTTI- viene a ser la causa última e inmediata del deber del súbdito de pagar el impuesto, o sea la causa que emerge de la ley [...]. Y así como la causa estando constituida por una razón política, económica y social, que justifica la recaudación del impuesto, puede servir también para excluir de su pago a aquel que posea riquezas reveladoras de una capacidad contributiva en un sentido absoluto, pero respecto al cual no hay indicios de que se beneficie de los servicios prestados por el Estado<sup>179</sup>.

#### a.2) Tesis de Dino JARACH

El autor ítalo-argentino sostiene que la causa en materia impositiva debe ser encontrada de manera particular en los actos administrativos que establecen una deuda tributaria (giros, por ejemplo). No obstante, termina por concluir que la causa no es sino un medio de interpretación de las leyes tributarias en vista a su aplicación a casos concretos. Asegura que para emanar actos administrativos o actos de imposición es necesario interpretar la ley, pero para hacer esto es necesario dar con la causa, es decir, con la razón que ha inducido al legislador a establecer que en determinadas circunstancias de hecho la manifestación de voluntad produzca efectos

---

<sup>178</sup> GIANNINI, A.D. ob. cit. p. 71

<sup>179</sup> BERLIRI, A. ob. cit. p. 181



jurídicos: cuando, a pesar de concurrir los requisitos de hecho, falta la justificación querida por el legislador, no se puede proceder a la emanación de actos administrativos o financieros, y si se hace, los mismos están viciados<sup>180</sup>.

### a.3) Tesis de VANONI

Las necesidades de la organización jurídica del Estado de Derecho, las cuales no consienten que sea dejada al particular o atribuida al juez la facultad de considerar la utilidad de los gastos públicos en los que se invierten las cantidades obtenidas mediante tributos, sino que han aconsejado atribuir a tal función a órganos particulares del organismo estatal (Parlamento, órganos de control contable, órganos de control técnico), ofrecen la explicación de por qué, en numerosos casos, se ha sustraído al juez la investigación sobre la existencia de la causa del tributo [...]. El juez no puede adentrarse en averiguaciones sobre si un individuo determinado, sometido a cierto impuesto, se encuentra con el Estado en aquella relación capaz de hacer nacer una causa de imposición, sino que debe limitarse a comprobar si con relación al contribuyente se han producido aquellos hechos a los que la ley conecta el nacimiento de una deuda impositiva concreta [...]. En tales hipótesis, no significa que no haya causa, sino únicamente que los poderes del juez están limitados, debido a que en una materia tan delicada han de evitarse las incertidumbres. En efecto, una investigación sobre la causa podría implicar un juicio político, cosa que en los ordenamientos constitucionales modernos está sustraída a la autoridad judicial<sup>181</sup>.

### b) Tesis Anticausalistas

#### b.1) Tesis de Achille Donato GIANNINI

La crítica de GIANNINI a la tesis causalista comienza con un elemento fundamental. Si bien reconoce el autor que a la teoría que critica la mueve un deseo generoso, afirma que del mismo modo está lleno de la peligrosa ilusión de alcanzar el

---

<sup>180</sup> *Ibidem*, pp. 188 y 189

<sup>181</sup> *Ibidem*, pp. 189 y 190

ideal, necesariamente subjetivo, de la más perfecta justicia<sup>182</sup>. En lo sucesivo, el autor esboza una lista de cuestionamientos a las tesis causalistas que simultáneamente configuran las líneas elementales de su posición.

1) En su argumento llama la atención sobre que en el Derecho Privado la causa no es un elemento de la obligación, sino del contrato<sup>183</sup>. Esto es cierto, salvo si acogemos como verdadera la doctrina clásica, que desglosa las obligaciones contenidas en un acto jurídico, estableciendo para ellas causas diversas, conforme a los criterios ya apuntados más arriba.

2) Asocia el concepto de causa de las obligaciones a la voluntad de los contratantes. Por lo mismo, rechaza que se pueda siquiera hablar de causa de la obligación tributaria, por cuanto la única fuente de esta clase de obligaciones es la ley, donde la voluntad de los obligados no tiene relevancia<sup>184</sup>. En efecto, recuerda que en materia civil, la causa tiene una función específica, ya que el ordenamiento jurídico no reconoce eficacia a los vínculos constituidos por la voluntad humana si no responden a una exigencia merecedora de tutela o si no tienden a un fin lícito, en tanto que en las legales una investigación de esa índole carecería de sentido, ya que no es posible, sin incurrir en intrínseca contradicción, plantearse el problema de la licitud, y por tanto de la validez, de una obligación creada por la propia ley<sup>185</sup>.

3) Entrando más en profundidad en el problema, asevera que la realización de los servicios públicos de toda especie no constituye un presupuesto para que surja la deuda impositiva, la que depende de que se produzcan ciertos elementos de hecho de muy distinta naturaleza, ni constituye tampoco un deber al que el ente público deba dar cumplimiento por el hecho de haber recaudado el tributo<sup>186</sup>.

4) Rechaza de plano, GIANNINI, que pueda acudir al principio de la capacidad contributiva en defensa de la causa en materia tributaria, considerándolo

---

<sup>182</sup> GIANNINI, A.D. ob. cit. p. 71

<sup>183</sup> *Ibidem*

<sup>184</sup> *Ibidem*, p. 72

<sup>185</sup> *Ibidem*, p. 73

<sup>186</sup> *Ibidem*

como indicio directo de las ventajas que para el particular derivan de su pertenencia al Estado, y afirmar que dicha capacidad constituye “la causa última e inmediata de la obligación del ciudadano de pagar el impuesto, es decir, la causa que emerge de la ley”. Y ello no es posible porque esta apreciación de la capacidad contributiva, como razón que justifica la imposición, es el legislador quien se encarga de hacerla al instituir los distintos impuestos y al determinar con precisión sus correspondientes presupuestos, y si constituye, por tanto, fundamento de la norma legal, de la que nace la deuda impositiva, no puede revivir después como elemento esencial de la propia deuda<sup>187</sup>.

5) El profesor pone de relieve que la tesis impugnada va demasiado lejos, debido a que cada vez que el intérprete de la ley considere que en ella no se cumple con el principio de justicia contributiva, entonces ésta habrá de quedar sin aplicación, lo que implica aceptar que los jueces puedan libremente derogar leyes aprobadas por el órgano legislativo, arrogándose entonces una competencia constitucional que originariamente carecen<sup>188</sup>.

#### b.2) Tesis de Antonio BERLIRI

1) BERLIRI también comienza su comentario haciendo la precisión que hiciera GIANNINI, es decir, recordando que la causa debe ser considerada como un elemento del contrato, o más ampliamente, del negocio jurídico, y nunca de la obligación que de él deriva<sup>189</sup>.

2) Sostiene el autor en comento que la tesis causalista confunde el momento político (prejurídico) con el jurídico. La razón por la que el legislador hace uso de su poder de establecer impuestos, emanando una norma que conecta el nacimiento de la obligación tributaria a la realización de cierto acontecimiento o a una determinada

---

<sup>187</sup> *Ibidem*, pp. 73 y 74

<sup>188</sup> *Ibidem*, p. 75

<sup>189</sup> BERLIRI, *ob. cit.* p. 180

situación, con la razón por la que, al producirse dicho presupuesto, surge en virtud de la citada norma legal la obligación a cargo de un determinado contribuyente<sup>190</sup>.

3) En relación a la capacidad contributiva, el autor afirma que el legislador puede conectar el nacimiento de una obligación tributaria a un determinado hecho sólo en cuanto éste sea índice de capacidad contributiva, pero el juicio sobre la idoneidad de tal hecho como exponente de una cierta capacidad contributiva es un juicio que puede influir sobre la legitimidad del acto constitutivo del impuesto, nunca sobre el nacimiento de la obligación tributaria en cada caso, una vez que el referido acto sea legítimo<sup>191</sup>.

4) BERLIRI coincide con GIANNINI al señalar que admitir la tesis causalista significaría dejar en manos del juez antes que en las del legislador la tarea de determinar la situación de hecho a la que se conecta el nacimiento de una obligación tributaria y, consiguientemente, sustituir el presupuesto de hecho fijado por el legislador<sup>192</sup>.

### b.3) Tesis de BLUMENSTEIN

Asegura BLUMENSTEIN que en el Derecho Tributario el significado originario del concepto de causa no recibe aplicación. Pero si a pesar de todo se quisieran mantener unidos ambos conceptos, ello sólo podría conseguirse allí donde se entendiera por causa el motivo que induce al legislador a imponer a un determinado sujeto de derecho la obligación correspondiente, precisamente, en la forma prevista por el legislador. BLUMENSTEIN distingue entre los impuestos y los tributos causales: los primeros son prestaciones pecuniarias que el sujeto activo recauda, en virtud de su soberanía territorial, de los individuos sometidos a ésta para cubrir sus necesidades financieras, viniendo caracterizados por la ausencia de presupuestos; los segundos, por el contrario, son los tributos procedentes de monopolios, los tributos especiales, las tasas y los tributos subrogatorios. En la apreciación de BLUMENSTEIN, en realidad, en

---

<sup>190</sup> Ibídem p. 182

<sup>191</sup> Ibídem p. 183

<sup>192</sup> Ibídem pp. 184 y 185

los tributos causados, se está ante verdaderos contratos o ante cargas, es decir, ante institutos netamente diversos de los impuestos, pues aquí la prestación del contribuyente o del contratante no nace de la ley, sino de un acto jurídico o de un contrato; por consiguiente, nada tiene de particular que en estos casos se hable con toda justicia de causa<sup>193</sup>.

c) Opinión personal sobre la causa en materia tributaria.

En la ciencia jurídica la causa ha sido estudiada a propósito de los actos jurídicos, tanto como requisito de existencia como de validez. En efecto, la tradición civilista establece que para que un acto jurídico exista debe tener una causa, y para que el acto sea válido, la causa debe ser lícita<sup>194</sup>. Ahora bien, entre los tributaristas que defienden la causa como elemento integrante de la obligación tributaria, existe coincidencia en que esta causa está estrechamente vinculada al concepto de justicia tributaria: sucintamente, los hechos gravados son indicativos de capacidad contributiva, por lo que el autor de aquellos debe contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en proporción a esta idoneidad económica, debido a que recibe beneficios de la organización estatal, los que se expresan precisamente en la posesión de dicha capacidad económica.

Luego, si en un caso particular, de la aplicación de la ley impositiva resulta una obligación tributaria en la que no se cumpla el mentado principio de justicia tributaria, el juez, aceptando la teoría causalista, estará compelido a declarar nula la obligación, por faltarle causa lícita. Y esto, por supuesto, trae asociado efectos nefastos tanto para la certidumbre del sistema jurídico-tributario, como así, una peligrosa inestabilidad financiera para el Estado: la autoridad carecería, en este caso, de la capacidad de proyectar ingresos y gastos del Erario y también de elaborar un presupuesto competente. El resultado de esto no podría ser otro que el caos social.

Por otra parte, es un principio del Estado de Derecho que los jueces no puedan derogar las leyes que ha aprobado el legislador, encargado constitucional de

---

<sup>193</sup> *Ibidem*, pp. 191 y 193

<sup>194</sup> ALESSANDRI, A. – SOMARRIVA, M. – VODANOVIC, A. ob. cit. p. 193

representar la voluntad nacional. Así, ocurriendo el presupuesto que la ley ha establecido como idóneo para hacer nacer la obligación tributaria, ésta nace y debe cumplirse conforme al mandato legal, sin que los jueces puedan infringir ni derogar las leyes vigentes. Si para el caso, la aplicación de una norma tributaria resulte en una injusticia tributaria, deberán adoptarse otros caminos distintos al de la declaración de nulidad, y estos caminos serán los previstos por el ordenamiento constitucional para impugnar las normas que la ciudadanía considere injustas y aun para sustituir a los representantes de la Nación cuando estén obrando en contra de la voluntad popular. En Chile, por ejemplo, podría intentarse una acción de inaplicabilidad y una acción de inconstitucionalidad para ante el Tribunal Constitucional.

Por último, considero pertinente destacar que no siempre los impuestos tendrán como fin el de la recaudación fiscal, por lo que existirán casos en los que detrás del impuesto no se encuentre el principio de justicia tributaria. En efecto, habrá ocasiones en que el impuesto tenga fines extra-fiscales tales como incidir en la economía, gravando las actividades que considere apropiado desincentivar, y creando exenciones, franquicias, beneficios o rebajas cuando quiera estimularlas. En estos casos la capacidad contributiva saldrá de escena y entrará la discusión de si dicho impuesto es o no conducente al Bien Común.

#### Sección Séptima. Modos de extinguir la obligación tributaria

##### a) Aclaración preliminar.

La metodología que he seguido en este capítulo de la Memoria es el mismo que los autores consultados han adoptado al referirse a los modos de extinguirse la obligación tributaria. Así, en las obras que he estudiado se ha señalado que los modos de extinguir la obligación civil se aplican sin problemas a la obligación tributaria, con las peculiaridades propias de la naturaleza pública del impuesto. No obstante, se acostumbra a centrar los estudios en dos modos de extinguir que sin duda alguna se aplican al Derecho tributario: el pago y la prescripción. Respecto de los restantes modos, algunos autores, los omiten, otros los anuncian descartándolos y finalmente hay quienes comentan, aunque sea sucintamente, todos los modos de extinguir. Como

es la tónica del presente trabajo, el centro de gravedad será la teoría general y no el Derecho positivo. No obstante que la literatura sobre el tema en nuestro país es escasa, no es éste el lugar para tratar de complementarla, porque el tema merece un análisis pormenorizado que contemple la regulación específica de la ley y la jurisprudencia, tanto judicial como administrativa de las diversas instituciones y situaciones, lo que excede de manera considerable las pretensiones de esta Memoria. Por esto, sólo haré referencias a la ley para ejemplificar y clarificar los conceptos.

b) Modos de Extinguir las Obligaciones. Enumeración.

Habiendo hecho la aclaración anterior, corresponde enumerar los modos de extinguir las obligaciones conforme al derecho común. El artículo 1567 del Código Civil lee:

Artículo 1567. Toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo, consienten en darla por nula.

Las obligaciones se extinguen además en todo o parte:

- 1° Por la solución o pago efectivo;
- 2° Por la novación;
- 3° Por la transacción;
- 4° Por la remisión;
- 5° Por la compensación;
- 6° Por la confusión;
- 7° Por la pérdida de la cosa que se debe;
- 8° Por la declaración de la nulidad o por la rescisión;
- 9° Por el evento de la condición resolutoria;

10° Por la prescripción.

[...]

Entonces, iré uno a uno de los modos haciendo los comentarios que correspondan, y en su caso, refiriendo las disposiciones legales pertinentes.

c.1) El Pago.

El primer modo de extinguir las obligaciones contemplados en el inciso segundo del artículo citado es el pago. Según el artículo 1568 “El pago efectivo es la prestación de lo que se debe”. En consecuencia, pago no sólo se refiere a las obligaciones de dar como se utiliza coloquialmente, sino más bien se refiere al cumplimiento de cualquier prestación al tenor de la obligación.

c.2) El *Accipiens*.

El *accipiens* es la persona a la que ha de hacerse el pago. El artículo 1576 del Código de Bello prescribe “Para que el pago sea válido, debe hacerse o al acreedor mismo (bajo cuyo nombre se entienden todos los que le hayan sucedido en el crédito, aun a título singular), o a la persona que la ley o el juez autoricen a recibir por él, o a la persona diputada por el acreedor para el cobro”. Como deudor deben entenderse comprendidos los herederos, el legatario del crédito y el cesionario del mismo<sup>195</sup>. Ha quedado establecido que el acreedor del crédito tributario es el Estado. Por la naturaleza del acreedor y de la obligación –de carácter público y emanada de una potestad soberana- no se puede hablar ni de transmisión por causa de muerte ni de cesión por acto entre vivos. Por este motivo será el Estado a quien deberá efectuarse el pago, el que recibirá actuando a través de su organismo competente. Para el caso de nuestro país dicho organismo es la Tesorería General de la República<sup>196</sup>. La facultad de delegar la recaudación está reconocida por la ley, y es justamente un medio muy socorrido en la actualidad. Así lo disponen el artículo 2° número 5 del

---

<sup>195</sup> ABELIUK MANASEVICH, René. *Las Obligaciones. Tomo II*. Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2008, 5ª Edición actualizada, p. 633

<sup>196</sup> Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías DFL n° 1 de 1994, Ministerio de Hacienda



Estatuto Orgánico de Tesorerías, y los artículos 1° a 5° del Decreto Supremo de Hacienda número 255, publicado el 7 de abril de 1979, cuyo texto fue sustituido por el Decreto Supremo n° 668 de Hacienda, publicado el 1° de octubre de 1981. En las disposiciones citadas, se autoriza al Servicio de Tesorerías a delegar la función de recaudación a bancos comerciales e instituciones financieras. Así las cosas, cuando el Servicio de Tesorerías recibe el pago se está pagando al acreedor, pues este Servicio es un órgano del aparato estatal. Cuando quien recibe es una institución privada, recibe un diputado para recibir el pago, cuyo mandato tiene por fuente la ley.

### c.3.1) El *Solvens*.

*Solvens* es el nombre que recibe “el que paga”. Normalmente será el deudor, aunque puede ocurrir también que pague otra persona por él<sup>197</sup>. El artículo 1572 del Código Civil señala” Puede pagar por el deudor cualquiera persona a nombre del deudor, aun sin su conocimiento o contra su voluntad, y aun a pesar del acreedor”.

Pero si la obligación es de hacer, y si para la obra de que se trata se ha tomado en consideración la aptitud o talento del deudor, no podrá ejecutarse la obra por otra persona contra la voluntad del acreedor”.

Por deudor se entiende no sólo a la persona física de éste, sino también a su representante legal o convencional, su heredero y legatario. No se habla de cesionario puesto que las cesiones de deuda no son reconocidas por el legislador ni tampoco las cree convenientes.

El artículo recibe aplicación plena en materia de tributación. La excepción al principio contenido en el inciso primero está contenida en el segundo, sin perjuicio que no tiene ésta última repercusión en nuestra rama, porque como vimos a propósito de la prestación, la obligación tributaria, aun existiendo obligaciones de hacer (inutilizar efectos timbrados), no interesará la aptitud o talento del deudor.

---

<sup>197</sup> ABELIUK MANASEVICH, R. ob. cit. T. II, p. 624

### c.3.2) Los Terceros.

Del artículo transcrito se desprende la idea de que al acreedor no le interesará la persona del *solvens*, sino sólo que la obligación se cumpla, salvo el caso que la obligación sea de hacer y haya considerado cualidades particulares del deudor. Entonces, se puede dar perfectamente que un tercero pague la deuda, con el consentimiento, sin el conocimiento y hasta contra la voluntad del deudor. Los artículos que siguen al que he citado regulan estas situaciones.

“Artículo 1573. El que paga sin el conocimiento del deudor no tendrá acción sino para que éste le reembolse lo pagado; y no se entenderá subrogado por la ley en el lugar y derechos del acreedor, ni podrá compeler al acreedor a que le subroge.

Artículo 1574. El que paga contra la voluntad del deudor, no tiene derecho para que el deudor le reembolse lo pagado; a no ser que el acreedor le ceda voluntariamente su acción”. La doctrina<sup>198</sup> ha destacado la contradicción entre éste artículo y el 2291, de la gestión de negocios ajenos. Mientras que el primero niega la acción de reembolso, el último la concede si la gestión fue útil y existiere utilidad al tiempo de la demanda. Habría utilidad si del pago se siguió la extinción de la deuda. ABELIUK considera que por razones de justicia debiese concederle al *solvens* el derecho a repetición si su gestión ha resultado útil para el deudor.

Si el *solvens* actúa con el consentimiento del deudor, se está ante un mandato, y el mandatario, en virtud del número 5° del artículo 1610, tiene derecho a subrogarse en los derechos del acreedor, sin perjuicio de tener a su disposición la acción de reembolso propia del contrato de mandato.

Cuando escribí sobre los sujetos de la obligación tributaria, mencioné a los sustitutos, responsables y retenedores. Ellos intervienen también en esta parte del trabajo. En efecto, son terceros que cumplen la obligación del contribuyente. Para este comentario comenzaré por una diferenciación, poniendo por una parte a sustitutos y responsables y por otra a los retenedores. Éstos, como ya señalé, no son

---

<sup>198</sup> *Ibidem*, p. 629

contribuyentes, ni pagan con su propio dinero, por el contrario, como su nombre lo anuncia, retienen el dinero del contribuyente en la fuente, y lo enteran en el organismo de recaudación. Por tanto, doctrinariamente puede decirse que quien ha pagado es en realidad el contribuyente (deudor)<sup>199</sup>.

Distinta es la solución cuando quien paga es sustituto o responsable. Ya dije que cuando hay sustitución el obligado al pago resulta una persona distinta del titular del hecho gravado. Lo mismo ocurre cuando la responsabilidad es solidaria. Siguiendo a BERLIRI, la responsabilidad subsidiaria implica la existencia de una obligación distinta asociada a la obligación principal. Cualquiera sea el caso, una vez que el tercero pague al Fisco y extinga la obligación tributaria, estará en la situación de dirigirse contra el titular del hecho gravado, conforme a si la ley tributaria otorga o deniega expresamente la acción, y es esperable que sea la ley que establece la sustitución o la responsabilidad la que provea de norma respecto de la acción de reembolso<sup>200</sup>. Si la ley no diera solución, debería regirse por el derecho común, y entonces la existencia de acción de reembolso dependerá del interés que tenga en el negocio. Para el caso, el sustituto o responsable no serán titulares del hecho gravado y su intervención vendrá prescrita por la ley por razones de mejor administración fiscal, por lo que en principio no tendrán interés en la deuda, de modo que se subrogarán en los derechos del acreedor por el sólo ministerio de la ley, en virtud de lo dispuesto en el número 3° del artículo 1610 del Código Civil.

#### c.4) Objeto del Pago

El artículo 1569 del Código Civil expresa: “El pago se hará bajo todos los respectos en conformidad al tenor de la obligación; sin perjuicio de lo que en casos especiales dispongan las leyes.

El acreedor no podrá ser obligado a recibir otra cosa que lo que se le deba ni aun a pretexto de ser de igual o mayor valor la ofrecida”

---

<sup>199</sup> *Ibidem*, p. 628

<sup>200</sup> Acción que en la doctrina italiana han llamado “de resaca”

El artículo transcrito recibe los tres principios que rigen el objeto del pago: identidad del pago, es decir, que debe pagarse lo pactado, no otra cosa; la indivisibilidad del pago, lo que significa que debe pagarse de una sola vez; y la integridad del pago, esto es, que el deudor debe cumplir totalmente la obligación<sup>201</sup>.

En cuanto a la identidad, la obligación tributaria debe ser satisfecha del modo en que prescribe la ley, es decir, mediante dinero. Eventualmente, la ley podría aceptar el pago de cosa distinta, autorizando al organismo de recaudación convenir daciones en pago. En el caso de nuestro país, la Tesorería General de la República carece de dicha atribución.

Que el pago debe ser íntegro quiere decir que se debe pagar el total del monto adeudado, lo que incluye no sólo el capital, sino también las sumas correspondientes a los intereses moratorios y las multas. La ley, igual que en el caso anterior, podría autorizar al órgano respectivo para condonar intereses y multas, lo que efectivamente ocurre en nuestra legislación, en el artículo 192 del Código Tributario, y que significa aceptar el cumplimiento no íntegro de la obligación tributaria.

Pago indivisible significa que el deudor debe pagar el total del impuesto, intereses y multas, dentro del plazo legal sin que unilateralmente pueda hacer parcelaciones. Para MASSONE, en teoría, la Administración no debiera aceptar pagos parciales, lo que es razonable si se piensa en que del cumplimiento de las obligaciones tributarias depende el financiamiento del Ente Público. No obstante, nuestra legislación permite que el Servicio de Tesorerías otorgue plazos ampliados de cumplimiento y celebre convenios de pago con los deudores morosos. Asimismo, el artículo 49 del Código Tributario prohíbe que la Tesorería se niegue a aceptar el pago de un impuesto por adeudarse uno o más periodos del mismo, y el artículo siguiente, acepta los pagos parciales con la orden de que sean considerados abonos a la deuda.

---

<sup>201</sup> ABELIUK MANASEVICH, R. ob. cit. p. 642

### c.5) Modalidades

Hay coincidencia en la doctrina respecto de que la naturaleza de la obligación tributaria excluye a la condición y el modo. No así con el plazo, que a diferencia de sus congéneres, cobra protagonismo en los impuestos. Así las cosas, la regla general en obligaciones es que éstas nazcan puras y simples, y deben ser cumplidas al instante de su nacimiento y sólo excepcionalmente contengan un plazo luego del que sean exigibles. ABELIUK, conteste con la doctrina tradicional, define el plazo como un hecho futuro y cierto del que depende la exigibilidad o extinción de un derecho<sup>202</sup>. Para el caso descartamos la extinción, pues no se conforma con la naturaleza de la obligación tributaria. Con respecto a la exigibilidad, tiene una importancia bastante trascendental, pues nos conduce de lleno al problema del devengo del impuesto. ABELIUK enseña que el plazo, como hecho futuro y cierto, es un hecho que aún no ocurre, pero respecto del que se tiene certeza que ocurrirá. Y por este motivo, la obligación sí nace, aunque no será exigible sino hasta que efectivamente el hecho sobrevenga. Mi opinión es que al momento en que se realiza el hecho gravado del IVA, esto es, se adquiere un bien o utiliza un servicio se genera la obligación, esta nace, pero su pago no podrá ser exigido por el Fisco sino hasta que el periodo tributario se cierre. Vencido el plazo, podrá conocerse el total del impuesto generado por todas las ventas y servicios prestados y podrá descontarse el total del impuesto soportado al adquirir los bienes y utilizar los servicios, liquidándose el monto exacto que el contribuyente debe enterar al organismo recaudador. Hipotéticamente, si la ley no contemplara este plazo, luego de cada venta o servicio prestado el contribuyente debería pagar al Fisco, y por cada compra o servicio utilizado podría exigirle una devolución. Es evidente la onerosidad de un sistema así construido. Entonces, la existencia de un plazo es imprescindible para el buen y racional funcionamiento del IVA, aunque de él no depende el nacimiento de su obligación, que se genera con el hecho gravado, sino que su exigibilidad.

---

<sup>202</sup> ABELIUK MANASEVICH, R. ob. cit. p. 465

#### d) La Novación.

La Novación viene definida por el Código Civil en el artículo 1628 de la siguiente manera: “La novación es la substitución de una nueva obligación a otra, la cual queda por tanto extinguida”. Este modo de extinguir las obligaciones supone dos obligaciones: una que se extingue, y una nueva que nace en reemplazo de ella<sup>203</sup>. En teoría, no habría problema para que la administración acepte la sustitución de la obligación sea por cambio de deudor o por cambio de objeto. Aun podría pensarse en la sustitución del acreedor cuando el Fisco sea deudor de otra obligación o simplemente lo haga con el objeto de llevar a cabo los fines sociales (transferencia se diría en macroeconomía). Sin embargo, por sus características, para novar la administración debiera gozar de autorización legal, y no podría ser menos que muy excepcional. En el particular, en Chile el Servicio de Tesorerías no tiene facultad para extinguir obligaciones tributarias mediante novación.

#### e) La Transacción.

“La transacción es un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente, o precaven un litigio eventual”<sup>204</sup>. La doctrina civil unánimemente ha agregado a la definición legal la frase “haciéndose concesiones recíprocas”. La transacción implica un acto de renuncia y disposición de derechos de manera mutua entre los contratantes. De ahí que los derechos renunciados se extinguirán. Como ocurre de ordinario en los modos de extinguir las obligaciones que impliquen actos de disposición, para que puedan llevarse a efecto por la administración, ésta necesita contar con autorización de la ley, lo que es razonable si se considera que de la extinción de la obligación puede sobrevenir mengua o incertidumbre de la recaudación e ingresos fiscales. En el ordenamiento jurídico nacional el Consejo de Defensa del Estado, órgano encargado de la defensa judicial de los intereses del Estado, puede celebrar transacciones en los procesos que intervenga, siempre que sea acordado por tres cuartas partes de sus miembros en ejercicio y en sesión especialmente convocada

---

<sup>203</sup> ABELIUK MANASEVICH R. ob. cit T.II, p.1089

<sup>204</sup> Artículo 2446 del Código Civil chileno

con tal objeto<sup>205</sup>. Sin embargo, el Consejo de Defensa del Estado no tiene atribución sino para actuar en los procedimientos de reclamaciones y ante los tribunales superiores. Para el cobro judicial de impuestos quien tiene atribución es el Servicio de Tesorerías, quien no tiene facultad de transigir.

#### f) Remisión

La remisión, que también se llama condonación, es un modo extintivo de los créditos, no satisfactivo, que consiste en la renuncia o perdón que efectúa el acreedor de su crédito de acuerdo con el deudor. Es una renuncia, pero muy particular, pues requiere el consentimiento del beneficiario de ella: el deudor<sup>206</sup>. Se precisa el consentimiento del deudor porque la obligación es un vínculo entre personas determinadas, y ambas partes deben estar contestes en la extinción<sup>207</sup>. Los autores MASSONE, PEREZ DE AYALA, GONZÁLEZ, CARVALLO y ESPINOZA<sup>208</sup>, manifiestan que existe uniformidad en la doctrina al opinar que la remisión no tiene lugar en materia tributaria, salvo en cuanto se le autorice a condonar mediante ley. Además advierten los autores que con acusada frecuencia las legislaciones autorizan a sus organismos de recaudación a condonar los intereses y las multas asociadas a impuestos, en determinados casos y bajo reglas especiales. ESPINOZA apunta que la ley permitirá la remisión cuando la justifique un bien público, o la amparen razones de equidad, conveniencia o política económica<sup>209</sup>. La ley chilena en varias disposiciones<sup>210</sup> posibilita a la administración –Director Regional del Servicio de Impuestos Internos y Tesorero General de la República- la condonación de multas e intereses, que si bien no son parte del capital, sí son parte de la deuda, y como la prestación debe cumplirse íntegramente, incluyendo intereses y multa, el perdón de estos últimos es llanamente una remisión. Normalmente la voluntad del deudor concurrirá para alcanzar el acuerdo

---

<sup>205</sup> Artículo 7° de la Ley Orgánica del Consejo de Defensa del Estado

<sup>206</sup> ABELIUK MANASEVICH, R. ob. cit. T. II, p. 1161

<sup>207</sup> *Ibidem*

<sup>208</sup> MASSONE PARODI, P. ob. cit. p. 283; PÉREZ DE AYALA, J.L. – GONZÁLEZ, E. ob. cit. p. 264; CARVALLO HEDERRA, S. ob. cit. p. 57; ESPINOZA SÁEZ, J. ob. cit. pp. 59 y ss

<sup>209</sup> ESPINOZA SÁEZ, J. ob. cit. p. 60

<sup>210</sup> Código Tributario: artículo 6°, letra B números 3° y 4°; artículo 56; y artículo 192 inciso 2°

de remisión –que será jurídicamente una convención extintiva de derechos- e incluso el acuerdo será incoado por el deudor, mediante su solicitud a la administración.

Por último, hay dos situaciones que eventualmente pueden confundirse con remisiones: la declaración de incobrabilidad y las exenciones. En la primera, el recaudador declara que no es posible cobrar las sumas debidas por impuestos, sea por su escaso monto o por la insolvencia del deudor, suspendiendo su persecución. La ley chilena confiere dicha facultad al Tesorero General de la República, en el artículo 196 y siguientes del Código Tributario y en el artículo 5° letra o) del Estatuto de la Tesorería General de la República. En este caso la administración no condona la deuda y por tanto ésta no se extingue, sólo se suspende su cobro por ser inviable. En efecto, de momento en que los bienes reaparezcan, la administración puede perseverar en su acción, siempre cuando no haya actuado otro modo de extinguir. En las segundas, las exenciones, el legislador por razones de equidad o de política económica excluye de la obligación de pagar impuestos a ciertas personas, o a ciertos hechos que en principio son contribuyentes o hechos gravados, respectivamente. La obligación tributaria, que debería haber nacido, no lo hace por expresa disposición de la ley. La diferencia es clara con la remisión, pues en ésta la obligación primero nace, y luego es renunciada por la administración.

#### g) Compensación

El artículo 1655 del Código Civil prescribe que “cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas [...]”. El artículo siguiente expresa: Artículo 1656. “La compensación se opera por el solo ministerio de la ley y aun sin conocimiento de los deudores; y ambas deudas se extinguen recíprocamente hasta la concurrencia de sus valores [...]” Para que opere la compensación se requiere que las partes sean acreedoras y deudoras recíprocamente; que las obligaciones sean de la misma naturaleza; que ambas deudas sean líquidas; que éstas también sean actualmente exigibles; que la ley no haya prohibido la compensación en el caso. En doctrina se ha afirmado que la compensación no tiene cabida en materia tributaria. En efecto se ha escrito que “no



puede oponerse compensación a los créditos del Fisco y otros organismos públicos, porque la Constitución Política de la República y las leyes han reglamentado la forma que deben cumplir dichas personas jurídicas de Derecho Público sus obligaciones, generalmente por medio de la dictación de decretos de pago, e imputación de éstos al ítem correspondiente de Presupuesto<sup>211</sup>. En realidad, existe un interés público en que la compensación no proceda, y este interés estriba en la posibilidad de planificar los gastos del Erario, lo que se transformaría en una ilusión si la compensación procediera de pleno derecho. Ahora bien, la compensación como institución tiene fundamento en la economía de los pagos, por lo que la racionalidad conduce, por un lado a rechazarla en materia tributaria, y por otro, a aceptarla. Así en las legislaciones se ha arribado a un punto medio, que consiste en que se pueden compensar los créditos contra el Fisco con las deudas de impuestos, pero en circunstancias reguladas por la ley, y siempre que se solicite dicha compensación al organismo respectivo y éste dicte resolución ordenándola. ESPINOZA<sup>212</sup> destaca la impropiedad de la ley cuando para referirse a compensar usa el término “imputar”, que la ley y la doctrina civil ha utilizado para indicar qué obligación se extingue por el pago, cuándo exista más de una obligación y la prestación no las cubra en su totalidad. Así las cosas, tanto los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos<sup>213</sup>, como el Tesorero Comunal<sup>214</sup> están autorizados a ordenar la compensación a solicitud del contribuyente, por impuestos pagados en exceso o no adeudados. La Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios también contempla casos de imputación: a) a propósito del remanente de crédito fiscal por adquisición de bienes de activo fijo, por más de seis meses, la ley permite imputarlo a deuda por otros impuestos, aun de retención o recargo e incluso a aranceles aduaneros, Artículo 27 bis; b) Misma regla para el crédito acumulado por exportadores, por adquisición de bienes y utilización de servicios vinculados a las actividades de exportación, artículo 36; c) en el caso de término de giro, el saldo de crédito fiscal puede imputarse al débito generado con la venta o liquidación del establecimiento o de los bienes corporales muebles o inmuebles que lo componen. El

---

<sup>211</sup> ABELIUK MANASEVICH, R. ob. cit. p. 743

<sup>212</sup> ESPINOZA SÁEZ, J. ob. cit. p. 71

<sup>213</sup> Código Tributario, artículo 6°, letra B, número 8°

<sup>214</sup> Código Tributario, artículo 177, incisos 4° y ss.

remanente que aún quedare puede imputarse a la deuda por impuesto de Primera Categoría generado en el mismo ejercicio, artículo 28.

Se puede ir aun más lejos, y afirmar que en materia de IVA, cada vez que dentro del periodo tributario se efectúa un hecho gravado nace un crédito del Fisco contra el contribuyente, y cada vez que éste adquiere un bien o utiliza un servicio se hace titular de un crédito contra el Fisco. Así, cuando se cierra el periodo tributario, se totalizarán los créditos de cada una de las partes, y se compensarán hasta la de menor valor y si el crédito del Fisco es superior, el contribuyente deberá enterar la diferencia; si el crédito del contribuyente es el mayor, acumulará el resto para el periodo tributario siguiente. El mecanismo no difiere del de extinción de las obligaciones y en realidad es consistente con la tesis de la época del devengo del impuesto que he defendido, esto es, que la obligación tributaria se genera con cada hecho gravado y no al cierre del ejercicio.

#### h) Confusión

La Confusión está definida en el artículo 1655 del Código Civil: “Cuando concurren en una misma persona las calidades de acreedor y deudor se verifica de derecho una confusión que extingue la deuda y produce iguales efectos que el pago”.

En el Derecho Tributario podría plantearse este modo de extinguir en dos situaciones: 1) si el Fisco cede su crédito de impuesto al contribuyente deudor, lo que descarto desde ya, por ser intransferible la titularidad del crédito tributario; y 2) cuando el Fisco suceda por causa de muerte al contribuyente, lo que sí es viable. Efectivamente, si bien la doctrina civilista discute si el Fisco es heredero de los particulares, lo que es cierto es que el artículo 995 del Código Civil señala que “A falta de todos los herederos abintestato designados en los artículos precedentes, sucederá el Fisco”, lo que fija al Fisco en el quinto orden de sucesión intestada, por lo que no apareciendo heredero alguno perteneciente a los cuatro primeros órdenes, quien sucede por causa de muerte será aquél. Y como es sabido los herederos representan a la persona del causante en todos sus derechos y obligaciones transmisibles. Así entonces, si un contribuyente deudor de impuesto fallece sin tener herederos, quien le

sucedirá como sujeto pasivo, entre otras, de la obligación tributaria será el mismo acreedor, el Fisco, por lo que operará la confusión extinguiendo la deuda.

i) Pérdida de la cosa que se debe y la muerte del deudor o acreedor

La segunda de las hipótesis no está contemplada en el artículo 1567, pero la doctrina civil la ha incorporado al catálogo de modos de extinguir las obligaciones, siempre cuando se trate de una obligación *intuitu personae*, es decir, que se ha contraído en consideración a alguna o ambas partes, por lo que a la muerte de una de ellas la prestación no puede ser exigida por ni contra los herederos del causante. Sin perjuicio de esto, la obligación tributaria consiste en el pago de una suma de dinero, para lo que no se considera ninguna cualidad especial del deudor, así que en caso de fallecimiento herederos o legatario estarán obligados a su pago, ergo, la muerte del deudor no extingue la obligación tributaria. Y por otra parte, tampoco podemos considerar la muerte del Estado por su naturaleza institucional y permanente, no obstante que podría pensarse en los casos en que ocurre su disolución, pero esta es una materia *per se* compleja, en la que no entraré.

En cuanto a la pérdida de la cosa debida, o más genéricamente, imposibilidad del cumplimiento, ésta ocurre cuando el cuerpo cierto que se debe perece, o porque se destruye, o porque deja de estar en el comercio, o porque desaparece y se ignora si existe, se extingue la obligación [...] (Artículo 1670, Código Civil). Éste modo de extinguir presupone la existencia de una especie o cuerpo cierto debido que perece, lo que no podrá ocurrir en el derecho tributario en que la obligación es de género, siendo el principio que el género no perece<sup>215</sup>.

j) Declaración de nulidad y rescisión

La nulidad es una sanción de ineficacia de los actos jurídicos por faltarle algunos de los requisitos que la ley prescribe para el valor del acto, en consideración a la naturaleza del acto, o a la calidad o estado de las partes<sup>216</sup>. La fuente exclusiva de la

---

<sup>215</sup> ESPINOZA SÁEZ, J. ob. cit. p. 76

<sup>216</sup> Artículo 1681 en relación al 1682, ambos del Código Civil

obligación tributaria es la ley, debido a lo cual para que ésta se extinga por declaración de nulidad, el acto que ha de adolecer de vicio debe ser la propia ley, y en principio no se puede decir que la ley dictada conforme a las prescripciones constitucionales puede contener vicios que la hagan impugnabile por nulidad. Ahora bien, si la ley creadora del tributo es declarada inconstitucional, y la declaración de inconstitucionalidad tiene efecto retroactivo, entonces podría aplicarse este modo de extinguir. Además, si se acoge la teoría de la causa sostenida por GRIZIOTTI y sus seguidores, bastaría que el hecho gravado de un impuesto en un caso concreto no sea demostrativo de capacidad contributiva para que proceda su declaración de nulidad por ilicitud de la causa.

#### k) El evento de la condición resolutoria

La condición resolutoria es un hecho futuro e incierto del que depende la extinción de un derecho. La condición resolutoria es extraña al Derecho Tributario y desconozco algún caso en que la ley haya establecido un impuesto sujeto a alguna condición extintiva.

#### l) El mutuo acuerdo

Guiándome por el catálogo de modos de extinguir contenido en el artículo 1567 del Código Civil, me correspondería comentar la prescripción. Sin embargo, por razones de conveniencia antes me referiré brevemente al mutuo acuerdo.

El mutuo acuerdo o mutuo disenso es una conclusión lógica del principio de la autonomía de la voluntad aplicado a la contratación. Se extrae de los artículos 1545 y 1567 inciso primero del Código citado.

“1545. Todo contrato legamente celebrado es una ley para los contratantes, y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales.”

“1567. Toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo, consienten en darla por nula”

Primero que todo, viene al caso recordar que contrario al texto legal, la doctrina civil afirma que cuando la ley habla de nulidad, no lo hace de forma ortodoxa, sino que en realidad se refiere a privar de efectos.

En cuanto al fondo, es claro que ambos artículos se aplican a las obligaciones emanadas de la voluntad de las partes. Pero en la obligación tributaria la voluntad del contribuyente es irrelevante y sólo impera el mandato legal. No siendo el contrato fuente de la obligación tributaria, es inoportuno considerar el mutuo acuerdo como modo de extinguirla.

m) La Prescripción.

1) Prescripción extintiva civil.

El artículo que entrega una definición de prescripción es el célebre 2492 del Código Civil. Este artículo contempla tanto la prescripción adquisitiva como la extintiva, interesándonos sólo la segunda. Por tanto, apartando lo pertinente, se puede definir la prescripción como un modo de extinguir las acciones y derechos ajenos por no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante un lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales. Esta institución ha sido cuestionada en múltiples pasajes de la historia, no obstante que avalan su existencia la exigencia de estabilidad en las relaciones jurídicas, puesto que si no mediara las obligaciones no cumplidas serían exigibles a lo largo de toda la vida del deudor, a pesar de la inoperancia del acreedor, y no sólo durante la vida de aquel, sino que durante la vida sus herederos en una cadena infinita. En doctrina civil se señalan como reglas comunes a toda clase de prescripción: a) que debe ser alegada, b) sólo puede ser renunciada una vez cumplida, c) Corre por igual a favor y contra de toda clase de persona<sup>217</sup>. De esta regla se ha generalizado con el concepto de que corre contra todo el que tiene la libre administración de lo suyo. El artículo 2497 que contempla esta regla enumera no taxativamente a favor y en contra quienes corre la prescripción, y contempla, entre otros, al Estado, las municipalidades, los establecimientos y

---

<sup>217</sup> ABELIUK MANASEVICH, R. ob. cit. p. 1193

corporaciones nacionales. Estos organismos pueden ser beneficiarios y recaudadores de tributo, y sin duda alguna el Estado lo será además de ser quien detenta el poder tributario. Más allá, los requisitos de la prescripción extintiva son 1) que la acción sea prescriptible, 2) el transcurso del tiempo prefijado por la ley, y 3) el silencio de la relación jurídica, es decir, la inactividad de las partes<sup>218</sup>.

Cabe destacar, porque alguna atingencia tiene a la obligación tributaria, que existe una institución confundible pero fundamentalmente diversa a la prescripción: la caducidad. En estos casos, la ley establece un plazo para ejercitar un derecho o ejecutar un acto, de manera que si vencido el plazo no se ha ejercitado el derecho o ejecutado el acto, ya no puede hacerse posteriormente; es una institución muy relacionada con el plazo fatal<sup>219</sup>. Aquí ya no aplican las reglas comunes ni los requisitos de la prescripción extintiva, sencillamente, basta que transcurra el plazo sin que se ejerza el derecho o ejecute el acto para que después no se pueda hacer. Detrás de la institución no existe un reproche por inacción al acreedor como sí lo hay en la prescripción.

## 2) Interrupción de la prescripción.

La prescripción supone el silencio o inacción del acreedor. Cuando estos se rompen se dice que media un acto de interrupción. El efecto de la interrupción consiste esencialmente en destruir el elemento de pasividad del acreedor, eliminando el tiempo de prescripción transcurrido hasta entonces. Entonces, la interrupción puede definirse como un hecho de reconocimiento de la obligación por parte del deudor o de ejercicio judicial del derecho por el acreedor, cuyo efecto es anular el tiempo transcurrido<sup>220</sup>. Si se trata de un reconocimiento del deudor de la obligación, sea expresa o tácitamente, se están en presencia de una interrupción natural. Si la interrupción es consecuencia de una acción judicial, dicha interrupción será civil<sup>221</sup>.

---

<sup>218</sup> *Ibidem*, p. 1198

<sup>219</sup> *Ibidem*, p. 1191

<sup>220</sup> MASSONE PARODI, P. ob. cit. p. 277

<sup>221</sup> Artículo 2518 de Código Civil

Conviene en esta parte destacar una institución bastante particular que tiene ocasión en las prescripciones de corto tiempo señaladas por el legislador en los artículos 2521 y siguientes del Códigos. Lo que ocurre es que la interrupción de una prescripción de corto tiempo trae un efecto especial llamado intervención, luego de lo cual la prescripción de corto tiempo deja de serlo y se transforma en una de largo tiempo. La filosofía de esta institución deriva de la idea de que las prescripciones de corto tiempo se han establecido cuando tiene mérito creer que la obligación se cumplió. Sin embargo, cuando esa creencia se rompe mediante la intervención de pagaré u obligación escrita, concesión de plazo por el acreedor o acción judicial, no hay razón que justifique un plazo extintivo distinto al ordinario, por este motivo opera esta sucesión del término de la prescripción.

### 3) Suspensión de la prescripción.

La suspensión de la prescripción es un beneficio que el legislador otorga a los acreedores incapaces y a la mujer casada bajo el régimen de sociedad conyugal para que la prescripción no corra en su contra mientras dure la incapacidad o la sociedad conyugal. En la suspensión también resulta afectado el silencio de la relación jurídica, pero por disposición del legislador, quien considera que el acreedor en general incapaz o privado de la administración de lo suyo, se encuentra imposibilitado de ejercer sus derechos, o sea, de romper su inactividad y por tal motivo declara que la prescripción no correrá mientras dure esa inhabilidad<sup>222</sup>. Si concurre una causa de suspensión, la prescripción deja de correr por el tiempo en que dure aquella, y hasta el límite que la ley establezca, sin que por la aparición de la causal se pierda el tiempo anterior a este suceso.

### 4) Prescripción de la obligación tributaria

En materia de obligación tributaria de pagar IVA es fundamental el artículo 201 y su relación con el artículo 200 del Código del Ramo. Conforme con la tesis que he planteado, la obligación de pagar IVA por el contribuyente al Estado nace con la

---

<sup>222</sup> ABELIUK MANASEVICH, R. ob. cit. p. 1221 y 1222

realización del hecho gravado, genéricamente, adquirir un bien o utilizar un servicio. Entonces la liquidación, la revisión de cualquier deficiencia de ésta y el giro del impuesto no son exactamente el origen de dicha obligación. Por lo mismo, el artículo 200 del Código no resulta aplicable, sino en cuanto señala los plazos a los que se remite el artículo 201, éste último, que señala los plazos de prescripción de la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses y sanciones y demás recargos.

En la legislación de nuestro país, el plazo es de tres años. Pero será de seis años para los impuestos sujetos a declaración, cuando esta no se hubiera presentado o la presentada fuera maliciosamente falsa, entre los que sin duda alguna se cuenta el IVA. Este plazo puede ampliarse aun más por un término de tres meses desde que se cite al contribuyente. Si se prorroga el plazo conferido al contribuyente en la citación respectiva, se entenderán igualmente aumentados, en los mismos términos, los plazos señalados en este artículo. Esta medida es razonable por cuanto un beneficio otorgado al contribuyente no puede derivar en un perjuicio para el Fisco, de modo que el legislador prefiere equiparar el plazo resultando en igualdad de condiciones para ambas partes.

El artículo 201 en su inciso segundo enumera las causales de interrupción, que sin embargo, conforme a la tradición doctrinaria civil arriba expuesta, debe ser denominada intervención. En efecto, de la lectura del artículo se desprende que

1° Desde que intervenga reconocimiento u obligación escrita, a la prescripción tributaria sucederá la de largo tiempo del artículo 2515 de Código Civil (tres años para acciones ejecutivas, cinco para ordinarias)

2° Desde que intervenga notificación administrativa de un giro o liquidación, empezará a correr un nuevo término que será de tres años, el cual sólo se interrumpirá por el reconocimiento u obligación escrita o por el requerimiento judicial.



El número 3° del inciso corresponde a una auténtica interrupción, a la que no sucede un nuevo plazo y, muy en el tenor de la obligación civil, opera desde que intervenga requerimiento judicial.

De la suspensión, he dicho que la prescripción opera contra todo el que tiene la libre administración de lo suyo, dentro del que se contempla al Estado, expresamente mencionado en el Código Civil, artículo 2497. Por lo demás, el único acreedor de la relación tributaria será el Fisco, por lo que sólo en su favor se podría establecer el beneficio de la suspensión. Sin perjuicio de lo anterior, puede ser que el legislador efectivamente fije causales de suspensión de prescripción a favor del Fisco cuando haya motivos no imputables a éste que le impidan ejercer su acción. Por ejemplo, en nuestro derecho positivo, el artículo 97, número 16, inciso final, del Código Tributario, prescribe: En todo caso, la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad suspenderá la prescripción establecida en los incisos primero y segundo del artículo 200, hasta la fecha en que los libros legalmente reconstituidos queden a disposición del Servicio. Sobre el particular tiene mérito un alcance. Ya anoté que el artículo 200 se refiere a la liquidación, revisión de liquidación y giro del impuesto y no es exactamente la prescripción que interesa para este apartado. Además, reproduzco la observación de MASSONE, para el cual los plazos contenidos en el artículo 201 son de prescripción, pero no lo son aquellos señalados en el artículo anterior, pues para el autor, dichos plazos son en realidad de caducidad, de modo que no le son aplicables ni las reglas comunes a toda prescripción, ni los requisitos de la prescripción extintiva ni la intervención regulada en el artículo 201, por lo que basta para que sea decretada la constatación por el juez de la causa del mero paso del tiempo.

Sección Octava. Garantía del Crédito Tributario.

Naturalmente existe un interés público en que el Fisco cobre sus impuestos<sup>223</sup> y que obtenga satisfacción de su pretensión. Sin embargo, como cualquier deudor, puede darse el caso de que los bienes del contribuyente sean insuficientes para pagar el total de sus obligaciones. El Estado, como todo acreedor, tiene la razonable

---

<sup>223</sup> CARVALLO HEDERRA, S. “*Manual de Legislación...*”, p. 58

intención de fortalecer su situación frente al resto de los acreedores estableciendo, en cuanto puede, garantías para el cumplimiento de sus derechos<sup>224</sup>. Y siendo el acreedor el Estado no existe inconveniente, más que los de orden constitucional, para establecer mediante ley las garantías de su crédito, cuya prestación, sin temor a repetir, interesan a la Nación toda. Así es como en el ordenamiento privado se han regulado los privilegios e hipotecas que benefician a ciertos acreedores sobre otros por motivos vinculados al crédito que pretenden se les satisfaga y dentro de los créditos privilegiados se contemplan los del Fisco por impuestos. Los privilegios han sido definidos por la doctrina *ius privatista* como el derecho que el legislador otorga a un crédito en consideración a la naturaleza de éste, y que habilita a su titular para pagarse con preferencia a otros acreedores<sup>225</sup>. El Código Civil contiene tres clases de privilegios, además de las hipotecas y los créditos valistas. Entre los créditos privilegiados de primera clase (artículo 2472) se comprenden nueve créditos de distinto origen, que se prefieren en el orden de su numeración. En el número 9° están “Los créditos del fisco por los impuestos de retención y de recargo”. Por consiguiente, el Fisco tiene preferencia para pagarse respecto de los acreedores sin privilegios, pero carece de dicha preferencia respecto de los créditos privilegiados de la misma clase, pero contenidos en los números anteriores, y respecto de los créditos de segunda y tercera clase, en su caso, conforme a las normas del Derecho Civil.

Por último, sobre el tema cabe mencionar que la doctrina civil afirma que el privilegio se otorga en consideración a la naturaleza del crédito y no en consideración a las partes, aun cuando sean el factor que la ley tome en cuenta para establecerlo<sup>226</sup>. La propia legislación chilena lo ha prescrito en el artículo 2470: “Estas causas de preferencia son inherentes a los créditos para cuya seguridad se han establecido, y pasan con ellos a todas las personas que los adquieran por cesión, subrogación o de otra manera”. La ley no distingue el privilegio por lo que también el que suceda al Fisco en la titularidad del crédito tributario gozará de dicha preferencia<sup>227</sup>. Esto, por supuesto,

---

<sup>224</sup> PÉREZ DE AYALA, J.L. – GONZÁLEZ E. ob. cit. p. 277

<sup>225</sup> ABELIUK MANASEVICH, R. ob. cit. T. II, p. 977

<sup>226</sup> *Ibidem*, p. 981

<sup>227</sup> GIANNINI, A.D., ob. cit. p. 138

si se considerase la posibilidad de que exista sucesión en la titularidad activa del crédito tributario.

#### Sección Novena. Capacidad y Sujetos de Hecho

Ser sujeto pasivo de la obligación tributaria de pagar IVA implica haberse vinculado al Estado mediante la realización del hecho gravado con el impuesto, que es vender un bien o prestar un servicio. Y para la realización de cualquiera de los dos es imprescindible ser capaz de realizar estos actos jurídicos, es decir, ser apto para adquirir derechos y contraer obligaciones -capacidad de goce-, como para obligarse sin el ministerio o autorización de otro -capacidad de ejercicio-. Entonces, la capacidad para ser contribuyente de IVA no difiere de la capacidad en el Derecho común y es regulada por éste de manera ordinaria.

No obstante, es frecuente que el legislador tributario le otorgue titularidad activa a sociedades de hecho y comunidades, las que conforme al derecho privado carecen de personalidad jurídica. Estos contribuyentes contradicen la ortodoxia del Derecho, pues se constituyen en deudores sujetos que no son personas, y que por consiguiente, carecen de capacidad de goce: es sujeto pasivo de la obligación el que no puede contraer obligación. En este apartado, la pureza doctrinaria cede a favor del pragmatismo. Al decir de GIANNINI, la extensión de la capacidad jurídica tiene su razón de ser y su justificación en el propósito de ensanchar el ámbito de aplicación del tributo o de facilitar o acelerar su liquidación mediante la atribución de personalidad jurídica a determinadas situaciones de hecho, cuyo sustrato económico se reputa que es útil someter al tributo como objeto único y distinto de los demás objetos impositivos [...] la atribución de capacidad jurídica a asociaciones de personas o a conjuntos de bienes no es más que un expediente técnico<sup>228</sup>.

---

<sup>228</sup> GIANNINI, A.D., ob. cit. pp. 98 y 100

En doctrina se ha afirmado que esta atribución de personalidad jurídica a entes de hecho es una ficción legal que le otorga capacidad de goce a un ente que en realidad carece de ella<sup>229</sup>.

Otra es la tesis sostenida por Antonio BERLIRI, el cual advierte las dos opciones que se contraponen: por una lado, al admitir que un ente de hecho sea deudor de un impuesto sobre el patrimonio o de un impuesto sobre la renta es necesario admitir que dicho ente tenga capacidad para ser titular de un patrimonio o receptor de una renta. Las palabras del autor se aplican en realidad a cualquier tributo y quieren decir que para ser titular de una obligación tributaria se debe ser apto para la titularidad del hecho gravado, y para esto último, debe existir un reconocimiento del Derecho de la capacidad para realizar tales hechos. Y naturalmente, de momento en que se reconoce capacidad jurídica para realizar el presupuesto hecho, entonces el ente de hecho deja de ser de hecho y pasa a ser de Derecho. Entonces, los entes de hecho tributarios son sólo aparentemente fácticos, puesto que la verdad es que han recibido reconocimiento y capacidad por el legislador, a través del mismo precepto que admite su imponibilidad. Si no se acepta esta naturaleza jurídica, según BERLIRI, la alternativa es considerar que frente al sujeto activo están en realidad los propietarios del capital común o miembros de la sociedad de hecho<sup>230</sup>.

Mi opinión es que no se puede considerar que las comunidades y sociedades de hecho sean contribuyentes por una ficción legal. En efecto, se habla de ficciones legales cuando la ley le da reconocimiento o determinada calificación jurídica a situaciones que en la realidad no existen o no califican, como por ejemplo las personas jurídicas, que en verdad no son personas como lo son los individuos de la especie humana, pero a las que sin embargo la ley confiere personalidad. Ergo, no se puede decir que hay ficción legal cuando la ley particular reconoce una situación que la ley general no reconoce. Aquí lo que hay es una *excepción* y no una *ficción*. Por este motivo, no creo que exista inconveniente alguno para que la ley le otorgue de manera excepcional capacidad de goce a entes que ordinariamente no la tienen, para fines

---

<sup>229</sup> PEREZ DE AYALA J.L. – GONZÁLEZ E. ob. cit. p. 237

<sup>230</sup> BERLIRI, A. ob. cit. pp. 172 y 173

particulares, y justificado por una necesidad pública, como es la recaudación de fondos para el Erario. A mayor abundamiento, la Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios, en su artículo 3º, reconoce como contribuyentes, pero sólo para los efectos de dicha ley, a las comunidades y las sociedades de hecho, que en el derecho común no poseen personalidad jurídica.

## **CAPÍTULO CUARTO. EXENCIONES, EFECTOS Y POLÍTICA TRIBUTARIA INTERNACIONAL**

El Capítulo que desarrollaré a continuación será el más breve pero no por ello el menos significativo. En efecto, rescataré algunos aspectos de gran interés en la sistemática de esta Memoria. El centro de gravedad de mi comentario serán las exenciones y sus efectos principalmente económicos.

No es desconocido por prácticamente nadie que la palabra exención es del gusto de los contribuyentes. Tampoco lo es que su establecimiento legal involucrará una exacción menor de los ingresos de los privados o, *a contrario sensu*, un incremento de su renta disponible. Ahora bien, esto que es evidente para la mayor parte de los impuestos, no lo es en realidad para el contribuyente de IVA, que es más probable que resulte perjudicado con la exención, sino que tampoco lo es siempre para el consumidor, que es a quien por lo general se mira cuando se establece un exención en el IVA, que puede resultar compelido a pagar un parcialidad importante de éste al momento de adquirir o utilizar un servicio, pese a la exención.

Para comenzar, es preciso definir exención y apuntar su clasificación. Exención consiste en la liberación total o parcial de impuestos con que por tiempo indefinido o por plazo determinado se favorece a determinados contribuyentes, rentas, hechos o actos gravados. De esta definición se deduce que las exenciones se pueden clasificar en totales y parciales, si se atiende a su radio de acción, y en permanentes y temporales si se considera el tiempo de su vigencia<sup>231</sup>. Además pueden también clasificarse en personales y reales, de acuerdo a si la ley toma en consideración para su establecimiento alguna característica propia del contribuyente, o atiende al hecho generador. El concepto de exención se caracteriza fundamentalmente por tener como objetivo la ausencia de gravamen, a pesar de concurrir las circunstancias necesarias

---

<sup>231</sup> CARVALLO HEDERRA, S. *Fundamentos...* p. 167

para dar origen a la obligación de pago<sup>232</sup>. Tratándose del IVA, el legislador establecerá exenciones por múltiples motivos. Por ejemplo, desgravará la adquisición de ciertos bienes y utilización de servicios que considere importantes desde un punto de vista social o cultural, de modo que, se piensa, el impuesto podría acercarse a la progresividad –o al menos atenuar su regresividad. Esta exención tendría el mismo fundamento que otra en que se desgravara la compra o prestación de servicio cuando el adquirente o usuario sea una persona que el legislador quiere beneficiar. También podría tenerse como fundamento para la exención la dificultad de gravamen de ciertos productos o de su fiscalización.

No tengo la intención de profundizar en el estudio de las exenciones en materia de IVA ni tampoco en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicio. Sobre el particular, existe abundante y muy autorizada bibliografía, tanto nacional como comparada. Lo que sí me parece propio, es analizar los efectos económicos que producen las exenciones en materia de IVA y que pueden resumirse en una sola palabra: Distorsiones.

Así las cosas, para mayor claridad, dividiré el análisis en dos partes: la primera considerará una exención en la venta al consumidor final; la segunda, en una venta intermedia.

Es igual para ambos casos, que la existencia de la exención impedirá que el productor recargue el impuesto soportado por él, en la venta del producto. Y al tener un crédito fiscal que por regla general las legislaciones impiden que se descargue contra otros débitos no exentos, terminará por soportarlo en sus beneficios u otras remuneraciones a factores. Este efecto implica el quiebre del principio de neutralidad del impuesto<sup>233234</sup>, puesto que para el productor será un costo. Ahora bien, podrá

---

<sup>232</sup> HEDERRO DE LA ESCOSURA, Patricia. ***El IVA en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas***. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1996, p. 217

<sup>233</sup> BARAONA SAÍNZ, Juan Manuel. ***Los Problemas Básicos del Impuesto al Valor Agregado***. Artículo publicado en la Revista de Derecho Económico, n° 70-71, Santiago, 1988, p. 10

<sup>234</sup> HEDERRO DE LA ESCOSURA, P. ob. cit. p. 217

trasladar el impuesto que pagó al consumidor final recargándolo en el precio, como cualquier costo, pero esta operación dependerá de la elasticidad precio de la demanda, con la que tantas veces nos hemos encontrado en este trabajo.

a) Exención en venta a consumidor final.

Me apoyaré en el supuesto simplificado de un producto elaborado en tres fases, en la que los tres productores intervinientes-A, B y C- agregan el valor  $a$ ,  $b$  y  $c$ , respectivamente. C, el minorista, al adquirir el bien lo adquirirá al precio a costo de factores  $a+b$ , y se le recargará el impuesto:  $at+bt$ . Luego, agregará su valor " $c$ " y venderá el producto al precio  $a+b+c$ , pero no podrá recargar impuesto, y en consecuencia el impuesto que pagó ( $at+bt$ ) no lo trasladará al consumidor final, sino que lo soportará el minorista. Ya he visto que el impuesto podrá ser descargado en cualquiera de las remuneraciones a factores, sea renta del capital, salarios, costo de venta o beneficios según analicé en el Capítulo Segundo. Frente a la inflexibilidad de los demás, lo más probable que quien soporte el impuesto sea el mismo empresario en sus Beneficios. Ahora bien, puede ocurrir que la demanda sea lo suficientemente inelástica como para que el productor de todas maneras traslade el impuesto que soportó al consumidor final, recargándolo en el precio a costo de factores. Aquí operaría la exención, pero de todas maneras el consumidor final pagará el IVA, aunque parcial, puesto que la base imponible no será ya el total del valor agregado ( $a+b+c$ ), sino que sólo contemplará el impuesto que pagó el minorista, el que fue calculado sobre los valores agregados en las fases anteriores, para el caso:  $a+b$ . No obstante, pese a que se vulneró el espíritu de la exención y hubo traslación, el consumidor final se beneficiará con una reducción del impuesto soportado, que se cifra como " $c*t$ ", en donde " $t$ " es una constante (la tasa del impuesto, que suponemos única para todas las fases, como ocurre en las leyes modernas de IVA), de modo que la reducción del Precio de Mercado que pague el consumidor final dependerá del monto de " $c$ ", Valor Agregado por el minorista, y de la proporción que represente " $c$ " respecto del total del Precio a Costo de Factores.



Por consiguiente, no es posible afirmar de manera general que la exención sobre la venta final favorecerá necesariamente al consumidor, ya que es perfectamente posible que sea el vendedor final quien aumente su margen de comercialización manteniendo el precio o reduciéndolo muy poco. La medida en que sea el consumidor final y no el vendedor final quien se aproveche de la exención depende de circunstancias que nada tienen que ver con aspectos jurídicos, sino puramente económicos, cuales son los antecedentes que hacen que la demanda del bien sea más o menos elástica<sup>235</sup>.

b) Exención en venta intermedia.

El legislador podrá, por las razones que estime convenientes, establecer una exención ya no en la venta al consumidor final, sino que en una fase intermedia de la cadena de producción y distribución. Para continuar con el mismo ejemplo del caso anterior, supondré una cadena de producción de tres fases, A, B y C, más un consumidor final. Ahora, la venta exenta será la que efectúe B a C.

Siendo así, la consecuencia del establecimiento del beneficio serán aún más distorsiones económicas que cuando la venta exenta es la final. Estas distorsiones son básicamente tres:

1) Para el vendedor exento la situación será la misma que la comentada en la letra a), puesto que podrá trasladar el impuesto que pagó en la adquisición a su comprador si es que la elasticidad de la demanda se lo permite, o lo descargará en alguna de la remuneración a los factores.

2) Si el productor que vende exento B, logra trasladar el impuesto que soportó al comprarle a A, entonces C adquirirá el producto a un Precio superior al ordinario, puesto que ya no consistirá en los valores agregados  $a+b$ , sino que el Precio a Costo de Factores será  $a+b+(a*t)$ . Luego, cuando C venda al consumidor final, el IVA que se recargará tendrá por base imponible  $a+b+c+(a*t)$ . Este efecto es conocido en doctrina

---

<sup>235</sup> BARAONA SAÍNZ, J.M. ob. cit. pp. 11 y 12

tributaria como piramidación<sup>236</sup>, y tiene lugar debido a que el IVA soportado por aquél productor o comerciante que vende exento pasa a formar parte integrante de la base imponible en las etapas posteriores<sup>237</sup>. Luego, el consumidor final terminará soportando más impuesto como consecuencia de la exención en fase intermedia.

3) El productor que compra exento y vende gravado, tendrá un Débito Fiscal, que deberá enterar al Fisco, por supuesto, pero del que no podrá descontar Crédito Fiscal, puesto que adquirió exento. Esto en principio no debería generar inconveniente alguno, porque los fondos para pagar el impuesto son extraídos del Consumidor Final. Sin embargo, no es difícil imaginar una empresa pequeña, en la que los fondos por retención de IVA se mezclen con los ingresos por ventas. Para este empresario, es probable que pagar al Fisco al cierre del periodo tributario el total de Débito Fiscal sin deducción resulte una onerosa exacción de su caja.

Dadas estas tres distorsiones, es fácil advertir que las exenciones generan bastantes dificultades e incertidumbres económicas. Desde luego, habrá ocasiones en que los entorpecimientos tendrán como contrapartida un beneficio social mayor, pero esto será objeto de evaluación por el legislador, para cada caso concreto.

#### Política Tributaria Internacional

En una economía integrada al comercio mundial, existirán flujos de bienes y servicios desde y hacia el país. En rigor, las exportaciones forman parte del valor agregado generado por la economía ya que corresponden a producción originada en el país y que es adquirida desde el exterior. A su vez, las importaciones reducen el valor agregado generado por la economía, pues corresponden a ingreso que no se destina a adquirir producción local sino que se distrae en comprar producción generada en otros países<sup>238</sup>. Entonces, deberían estar gravadas con IVA las exportaciones, por ser Valor Agregado nacional, y no afectas las importaciones, pues se trata de Valor Agregado extranjero.

---

<sup>236</sup> HEDERRO DE LA ESCOSURA, P. ob. cit. p. 218

<sup>237</sup> BARAONA SAÍNZ, J.M. ob. cit. p. 12

<sup>238</sup> BARAONA SAÍNZ, J.M. ob. cit. p. 14

Este sistema que parece obvio trae asociados efectos indeseables para la economía internacional.

Si las exportaciones salen gravadas con IVA es muy probable que en el país importador dicho tributo no sea recuperable por los importadores, quienes lo traspasarán como mayor precio a los consumidores finales del país importador. Como en dicho país seguramente existe también algún tipo de impuesto a las ventas, los bienes importados aparecen con un gravamen superior a los de producción local, con la consecuencia de pérdida de competitividad para el país exportador<sup>239</sup>.

En las importaciones ocurriría lo siguiente. Si del país de origen los bienes vinieran gravados, y el importador vende en el mercado interno sin gravamen (es Valor Agregado extranjero), entonces el importador recargará el impuesto que pagó en el país de origen en el precio de venta. Pero los productos nacionales que se venden en el mercado interno vienen recargados con IVA, por lo que los precios se equiparán, salvo, lo que no sería para nada extraño, que en ambos países las tasas de IVA sean distintas, de modo que si la tasa en el país exportador es menor, sus productos competirán con ventaja. Por el contrario, si la tasa es superior, los beneficiados serán los productos de origen del país importador.

Y esto para el supuesto de que se graven uniformemente los productos en el país en que se generó el Valor Agregado, porque si coincidiera el gravamen en el país exportador y el importador, el bien sufriría un doble gravamen que extinguiría sus posibilidades de competir. CABALLERO afirma que “la doble tributación podría significar una carga fiscal intolerable para el contribuyente, y un freno para la economía, ya que impide el incentivo a las inversiones extranjeras tanto a nivel de fondo financiero como de transferencias tecnológicas que constituyen un importante instrumento para que los países en desarrollo puedan crecer en una tasa superior de la que sería posible si sólo utilizara sus bajos niveles de ahorro”<sup>240</sup>. EINAUDI no está

---

<sup>239</sup> *Ibidem*, p. 15

<sup>240</sup> CABALLERO ORTIZ, Ivannia Consuelo. **Exenciones del IVA en las Importaciones y Exportaciones**. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Escuela de Derecho de la Universidad Central, Santiago, 2003, pp. 11 y 12

convencido de las críticas a la doble imposición. El autor cree más bien que cuando un hecho es gravado en más de una oportunidad no es por un vicio del sistema tributario, sino que es la voluntad del legislador gravar el hecho de manera parcelada, en distintos momentos<sup>241</sup>.

Con todo, las legislaciones han dado a esta problemática una solución del todo práctica que si bien prescinde del purismo científico, ha resultado sencilla y eficiente, y viene resumida en el principio de “imposición en el país de destino”. Este principio supone la recarga del impuesto en el acto de importación, a fin de que los productos de procedencia extranjera entren al mercado interno del país importador con la misma carga tributaria que soportarían si hubieran sido producidos en su territorio<sup>242</sup>. En otros términos, se grava la importación y se desgrava la exportación. De esta manera los productos que se exportan salen libres de impuesto a las ventas y servicios, y en el país que se importen serán gravados a tasa uniforme con los restantes productos del mercado facilitando así la competencia en plano de igualdad.

El principio de imposición en el país de destino es probablemente el más generalizado en materia tributaria en todas las legislaciones comparadas. En nuestro país si bien no está enunciado como principio, se extrae sin vacilaciones de la relación de dos disposiciones, a saber, el artículo 8º, letra a) de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, que grava las importaciones, sean o no habituales; y el artículo 12, letra D, del mismo cuerpo legal, que declara exentas las especies exportadas en su venta al exterior.

El origen de este principio puede hallarse en el informe de 1962 del Comité Fiscal y Financiero de la Comisión Económica Europea, en donde el asunto comenzó a

---

<sup>241</sup> EINAUDI, Luigi. *Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria*. Traducción de Gabriel Solé de Villalonga. Ediciones Ariel, Barcelona, 1963, p. 93

<sup>242</sup> RIVAS CORONADO, Norberto. *El Impuesto al Valor Agregado y las Exportaciones*. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Escuela de Derecho de la Universidad de Chile, Santiago, 1987

esbozarse<sup>243</sup>. En nuestro continente el principio tomó forma en los acuerdos de la ALALC<sup>244</sup>.

Por último, no es suficiente desgravar la exportación, pues el exportador normalmente habrá generado un crédito fiscal al adquirir bienes y utilizar servicios necesarios para llevar a cabo su actividad exportadora. Si vende exento, el impuesto que soportó no podrá descargarlo contra débito alguno, y esto redundará en un aumento en el precio de los bienes exportados, frustrándose el propósito de que los bienes exportados salgan del país libres de tributación al Valor Agregado<sup>245</sup>. Ergo, las legislaciones han diseñado diversos mecanismos tendientes a que el exportador, no obstante vender exento, pueda recuperar el IVA soportado. En términos generales, esta recuperación procede fundamentalmente a través de dos mecanismos:

En primer lugar, se faculta a los exportadores para utilizar el IVA relacionado con la actividad de exportación como un crédito común en contra de sus ventas internas afectas, y alternativamente, se autoriza a los exportadores para solicitar y obtener la recuperación en dinero del IVA soportado. [...] En nuestra legislación ambas soluciones han sido consagradas en el artículo 36 del Decreto Ley 825<sup>246</sup>

---

<sup>243</sup> COSCIANI, Cesare. *El Impuesto al Valor Agregado*. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1969, p. 183

<sup>244</sup> ARAYA SCHNAKE, Gabriel. *Régimen aplicable a las exportaciones*. Lexis Nexis, Santiago, 2007, 2ª Edición, p. 10

<sup>245</sup> BARAONA SAÍNZ, J.M. ob. cit. p. 16

<sup>246</sup> *Ibidem*

## CONCLUSIONES

Primero que todo debo advertir que este Memoria es del tipo descriptiva, y por consiguiente, la comprobación de una hipótesis no es el hilo conductor del desarrollo de la investigación, sino más bien, se trata de una descripción en lo posible pormenorizada de una institución, desde distintas ópticas, en particular, la jurídica y la económica.

No obstante, a lo largo del texto he sostenido opiniones en ciertos casos divergentes de la doctrina mayoritaria, algunas de las cuales son fundamentales a efecto de desentrañar la auténtica naturaleza del impuesto.

Las más importante es que el IVA grava el Gasto, es decir, Consumo e Inversión, y no sólo el primero como sostiene mayoritariamente la doctrina jurídico-tributaria. De modo que el nombre Impuesto al Valor Agregado designa fielmente el objeto del impuesto: el valor agregado producido en una economía, que es equivalente al Producto Interno Bruto.

Otra opinión relevante es que la traslación, deseada por el legislador, no siempre ocurrirá, y en realidad dependerá de un factor meta-jurídico: la elasticidad precio de la demanda del producto gravado. Por tanto, no es posible predecir quién soportará el impuesto ni en qué medida, el que puede ser distribuido aleatoriamente entre consumidor final, productor, salario, renta del capital y proveedores.

En el plano jurídico, la obligación generada con el acaecimiento del hecho gravado, es decir, la obligación de pagar IVA, es típicamente una obligación de dar, aunque tiene particularidades propias a su calidad de obligación tributaria.

La teoría de la causa es uno de los asuntos más controvertidos en materia tributaria, y en el debate se inscriben notables autores apoyándola o rechazándola. Mi opinión es que la causa no puede considerarse como un elemento de validez de la obligación tributaria. Asociada causa a justicia tributaria como se acostumbra a hacer, careciendo un impuesto de justicia, el juez no puede declarar nula la obligación, pero sí

es posible y necesario que los ciudadanos a través de los medios constitucionales expresen su disconformidad con el tributo, si la hubiere.

Conforme al sistema de cálculo del impuesto sobre base financiera, la obligación de pagar IVA nace al momento de realizarse el hecho gravado, es decir, la venta de un bien o prestación de un servicio. Declaración y pago se postergan hasta el cierre del periodo tributario para facilitar la liquidación de la deuda, conforme al principio civil de la economía de pagos.

El IVA en su diseño –contemplando traslación necesaria de la carga impositiva– es regresivo como consecuencia de la Propensión Marginal a Ahorrar en relación al aumento de los ingresos. La existencia de este impuesto, así como todo impuesto regresivo, se justifica no por su justicia, sino por consideraciones de orden económico efectuadas por el legislador. Si la Nación, esencialmente soberana, estima impertinente el impuesto, puede hacer valer su apreciación por los medios constitucionales adecuados, sea modificando el ordenamiento jurídico, o reemplazando a quien haya delegado la atribución de legislador.

## BIBLIOGRAFÍA

- ABELIUK MANASEVICH, René. **Las Obligaciones. Tomos I y II.** Editorial Jurídica de Chile. Santiago de Chile, 2008, 5ª Edición
- ALESSANDRI, Arturo – SOMARRIVA, Manuel – VODANOVIC, Antonio. **Tratado de Derecho Civil, partes preliminar y general.** Volumen II. Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1998, 6ª Edición
- ALESSANDRI, Arturo - SOMARRIVA, Manuel - VODANOVIC, Antonio. **Tratado de los Derechos Reales.** Editorial Jurídica de Chile, 2005, 6ª Edición
- ALFARO, Christian. **El sistema del IVA en Chile, su tratamiento jurídico y alcances económicos,** Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Escuela de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, 1976
- ALTAMIRANO, Marco – MUÑOZ, Felipe. **Derecho Tributario Parte General.** Legal Publishing Chile, Santiago de Chile, 2006
- ARAYA SCHNAKE, Gabriel. **Hechos gravados.** Editorial Lexis Nexis, Santiago de Chile, 2007
- ARAYA SCHNAKE, Gabriel. **Régimen aplicable a las exportaciones.** Lexis Nexis, Santiago, 2007, 2ª Edición
- ATALIBA, Geraldo, **Hipótesis de la Incidencia**
- BARAONA SAÍNZ, Juan Manuel. **Los Problemas Básicos del Impuesto al Valor Agregado.** Artículo publicado en la Revista de Derecho Económico, n° 70-71, Santiago, 1988
- BERLIRI, Antonio. **Principios de Derecho Tributario Volumen II.** Traducción, Estudio Preliminar y Notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971
- BERLIRI, Antonio, **Principios del Derecho Tributario. Volumen III La Comprobación.** Traducción y Estudio preliminar por CARLOS PALAO TABOADA. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1973



- BERLIRI, Antonio. ***L' Imposta sul Valore Aggiunto.***
- BLUMENSTEIN, Ernst, ***Sistema di Diritto delle Imposte.*** Dott. A. Giuffrè, Milano, 1954
- CABALLERO ORTIZ, Ivannia Consuelo. ***Exenciones del IVA en las importaciones y exportaciones.*** Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas de la Escuela de Derecho de la Universidad Central. 2003
- CARVALLO HEDERRA, Sergio. ***Manual de Legislación Tributaria.*** Editorial Universitaria S.A., Santiago, 1959
- CARVALLO HEDERRA, Sergio. ***Fundamentos Económicos de la Legislación Tributaria Chilena.*** Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1967
- CARVALLO HEDERRA, Sergio. ***Finanzas Públicas.*** Editorial Universitaria, Santiago, 1968
  
- CONTRERAS, Hugo – GONZÁLEZ, Leonel. ***Curso práctico de IVA: Impuesto al Valor Agregado.*** CEPET, Santiago de Chile, 2006, 5ª Edición
- D' AMATI, Nicola, ***Derecho Tributario. Teoría y Crítica.*** Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1985
- COSCIANI, Cesare. ***Principios de la Ciencia de la Hacienda.*** Traducción de Fernando Vicente-Arche Domingo y Jaime García Añooveros. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967
- COSCIANI, Cesare. ***El Impuesto al Valor Agregado.*** Editorial Depalma, Buenos Aires, 1969
  
- D' AMATI, Nicola. ***Derecho Tributario. Teoría y Crítica.*** Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1985
- DE ARAUJO FALCAO, Amílcar. ***Fato Gerador da obrigação tributária.*** Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1977, 4ª Edición
- DIAZ-GIMENEZ, Javier. ***Macroeconomía: primeros conceptos.*** Antoni Bosch editor, Barcelona, 1999
- EINAUDI, Luigi. ***Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria.*** Traducción de Gabriel Solé de Villalonga. Ediciones Ariel, Barcelona, 1963

- EMILFORK SOTO, Elizabeth. ***Impuesto al Valor Agregado (El Crédito Fiscal y Otros Estudios)***. Editorial Jurídica Congreso, 1999
- ESPINOZA SÁEZ, Jorge. ***La extinción de la obligación tributaria***. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Escuela de Derecho Universidad de Chile, Valparaíso, 1962
- FANTOZZI, Augusto, ***Diritto Tributario***, 1991.
- FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo. ***Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980***. Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1985
- GEORG RUPPE, Hans, ***“Problemas Internacionales en los Impuestos Generales sobre las Ventas de Bienes y Servicios. Ponencia General”***. XXXVII Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. LXVIIIb. 1983, International Fiscal Association
- GIANNINI, Achille Donato. ***Instituciones de Derecho Tributario***. Traducido por Fernando Sainz de Bujanda. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957
- GRIZIOTTI, Benvenuto. ***Principios de Ciencia de las Finanzas***. Traducción por Dino Jarach. Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1959, 6ª Edición
- HEDERRO DE LA ESCOSURA, Patricia. ***El IVA en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas***. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1996
- HENSEL, Albert. ***Diritto Tributario***. Dott. A. Giuffrè, Milano, 1956
- KEYNES, John Maynard. ***Teoría General de la Ocupación, el Interés y el Dinero***. Traducción de Eduardo Hornedo, Fondo de Cultura Económica, Buenos Aires, 2009, 4ª Edición
- KRUGMAN, Paul – WELLS, Robin. ***Introducción a la Economía, Microeconomía***. Editorial Reverté S.A., Barcelona, 2006
- MANKIWI, N. Gregory. ***Macroeconomía***. Antoni Bosch editor. Barcelona, 1997, 3ª Edición
- MASSONE PARODI, Pedro. ***Principios del Derecho Tributario***. EDEVAL, Valparaíso, 1979

- MASSONE PARODI, Pedro. ***El Impuesto a las Ventas y Servicios (Impuesto al Valor Agregado)***. Valparaíso, 1995
- MATUS BENAVENTE, Manuel, ***Finanzas públicas***, Editorial Jurídica de Chile. 1962
- OFFERMANN ALARCON, Jorge, ***El Impuesto al Valor Agregado***, Memoria para optar al Grado de Licenciado en Derecho, Universidad de Concepción, 1976
- PEREZ DE AYALA, José Luis – GONZÁLEZ, Eusebio. ***Derecho Tributario I***. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994
- PEREZ DE AYALA, José Luis – PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. ***Fundamentos de Derecho Tributario***. Edersa, Madrid, 2000, 4ª edición
- PINTO, Aníbal. ***Finanzas Públicas. Mitos y Realidades***. Editorial del Pacífico S.A., Santiago de Chile, 1951.
- RIVAS CORONADO, Norberto. ***El Impuesto al Valor Agregado y las Exportaciones***. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Escuela de Derecho de la Universidad de Chile, Santiago, 1987
- SAMUELSON, Paul – NORDHAUS, William. ***Economía***. McGraw-Hill/Interamericana de España, Madrid, 1990, 13ª Edición
- TERRA, Ben J.M., ***Systems of Levying a Sales Tax***
- VILLEGAS, Héctor B. ***Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario***. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1979