

**N° 180**  
**AÑO LIV**  
**JULIO - DICIEMBRE**  
**1986**

**ISSN 0303 - 9986**



# **REVISTA DE DERECHO**

**UNIVERSIDAD DE  
CONCEPCION**

**Facultad de  
Ciencias Jurídicas  
y Sociales**

## CREDITO FISCAL POR LA ADQUISICION DE BIENES DEL ACTIVO FIJO. Un vacío legal

ELIZABETH EMILFORK SOTO

Prof. Derecho Económico

Universidad de Concepción

### I. ANTECEDENTES GENERALES

1. La teoría del impuesto sobre el valor agregado señala que éste es susceptible de clasificarse atendiendo a diversos criterios, uno de los cuales es aquel que considera la forma en que se computa la inversión en la base del impuesto. Es así como las legislaciones pueden optar entre un IVA tipo producto bruto, IVA tipo renta o producto neto e IVA tipo consumo.

En el primer sistema no se permite, para computar el valor agregado, la deducción de los desembolsos en bienes de capital —o de su impuesto— ni las depreciaciones del mismo. De esta manera, la base imponible resulta más amplia que en las otras modalidades.

En el IVA tipo renta o producto neto no se afecta con el impuesto el valor de los bienes de capital, autorizándose a los contribuyentes para efectuar su deducción a través de las depreciaciones anuales. El IVA tipo consumo, al igual que el anterior, excluye los bienes de capital de la base imponible; sin embargo, tal deducción se autoriza por el valor total del bien —o su impuesto— en el mismo período de la adquisición.

Desde un punto de vista teórico, y considerando que el desembolso en bienes del activo fijo incide en el costo de los productos durante todo el período de su vida útil, pareciera técnicamente aconsejable la adopción del IVA tipo producto neto o renta. Sin embargo existen razones que llevan a desechar esta alternativa. Así, se sostiene que "autorizar solamente la deducción escalonada de la T.V.A. que gravó las inversiones, traería consigo grandes complicaciones contables a las empresas. Asimismo, se habría privado a la T.V.A. de su efecto de incentivo a la inversión"<sup>1</sup>.

La ley chilena, al igual que la mayoría de las legislaciones que han adoptado el impuesto al valor agregado<sup>2</sup>, eligió la variante "tipo consumo". Así se desprende del art. 23 del DL 825 en relación con el art. 40 del Reglamento, conforme a los cuales la adquisición de bienes destinados al activo fijo origina crédito fiscal para el contribuyente en el mismo período de la adquisición, por el total del impuesto soportado; crédito que se hace valer contra el débito fiscal generado en el mismo período.

2. El Art. 23 recoge también otro principio sustentatorio del IVA, según el cual no procede el derecho al crédito fiscal respecto de la adquisición de bienes o utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones no gravadas con el impuesto. En el evento de que dicha afectación sea parcial procede la aplicación del mecanismo del prorrateo contenido en el art. 43 del Reglamento.

### II. INTERROGANTES

La situación jurídica planteada en el párrafo anterior genera un conjunto de interrogantes que pueden enunciarse en forma general como un solo y gran problema: las modificaciones en la destinación o afectación de los bienes, efectuada con posterioridad a la recuperación o pérdida del crédito fiscal, ¿transforman dicha recuperación en indebida u originan derecho a reembolso respecto del contribuyente afectado?

<sup>1</sup> Gembier, Claude, "Les impôts en France", Editions Francis Lefebvre, 1982, 14a. edic., París, pág. 244.

<sup>2</sup> La legislación argentina representa uno de los casos en que se adopta el IVA tipo renta. Es así como, conforme al art. 10 de la ley respectiva, en las compras destinadas a "bienes de uso" (aquellos cuyos períodos de vida útil, para los efectos de la depreciación, son superiores a 2 años) "el cómputo del crédito fiscal respectivo se efectuará en cinco cuotas anuales consecutivas, a partir del ejercicio de habilitación". Raimondi, Carlos, y otros, "El Nuevo impuesto al valor agregado", Ediciones Contabilidad Moderna S.A.I.C., Buenos Aires, 1980, pág. 365.

Desglosando el enunciado anterior y por vía ejemplar, las dudas se centrarían en las siguientes situaciones: a) venta de bienes del activo fijo, que dieron origen a C.F., con anterioridad al vencimiento de su vida útil; b) bienes destinados a operaciones afectas, que posteriormente se utilizan en hechos no gravados o exentos y viceversa; c) cambios de la proporcionalidad en la afectación de los bienes de utilización común.

El problema no ha inquietado, en términos generales, ni a la doctrina ni a la jurisprudencia nacional, salvo, como tendremos oportunidad de ver, en una situación muy específica relacionada con la operatoria de exenciones personales establecidas en beneficio del adquirente.

### *III. ANALISIS DE LAS INTERROGANTES DE ACUERDO CON LA NORMATIVA VIGENTE Y LA JURISPRUDENCIA.*

Como se ha hecho presente anteriormente, la ley sólo exige para la procedencia del C.F. que los bienes se afecten a operaciones gravadas, sin precisar a qué momento o período debe estarse para calificar tal destinación.

Si se considera que el IVA chileno recoge el sistema de deducción contable o financiera, es decir, que el impuesto soportado se deduce en el mismo período de adquisición del bien, debería concluirse que la afectación o destino debe examinarse al momento de la adquisición del mismo.

Sin embargo, esta conclusión nos lleva por un camino bastante peligroso, toda vez que la afectación o destino de los bienes sería una cuestión subjetiva que originaría serios problemas en cuanto a la prueba. Evidentemente que, en ciertos casos -no siempre- existirán elementos objetivos que podrán colaborar en la calificación.

Lo expresado queda de manifiesto en el fallo de la Corte de Apelaciones de Concepción de 4 de julio de 1980 (rol 146-80) que en su considerando octavo sostiene: "De este modo, cuando se dice que algo debe afectarse o destinarse a alguna cosa, lo que se quiere significar es que ese algo debe unirse o agregarse a un fin y con dependencia de él, o que debe señalarse o determinarse para cierto fin o efecto. Lo dicho pone de manifiesto que sólo puede hablarse de la afectación o destino de una cosa a cierto fin cuando su titular lo ha determinado, voluntaria y conscientemente, a ese fin específico".

En el caso anterior se invocaron, como elementos objetivos para los efectos de la calificación, la circunstancia de que el contribuyente "en el ejercicio de su giro comercial vende mercaderías a personas que no gozan de franquicias, lo que constituye la regla general y, excepcionalmente, a otras que sí gozan de ellas". Por otra parte, se señaló que no existían entre el contribuyente y sus compradores que gozan de franquicias, contratos de suministros que los vincularan convencionalmente, "ni antecedentes que permitan suponer que tales ventas se efectúan con habitualidad, regularidad y por un monto de relativa uniformidad".

Ahora bien, no existiendo en la legislación chilena normas de carácter general que obliguen o permitan al contribuyente recuperar o devolver IVAS que originalmente constituyeron recuperaciones debidas o IVAS irre recuperables y considerando para calificar la afectación el período de adquisición, estimamos que las modificaciones que sufra la destinación de los bienes con posterioridad a la recuperación del C.F. son irrelevantes para la legislación chilena.

El Servicio de I.I. guardó durante mucho tiempo silencio en la materia. Sólo en la circular N° 55 de diciembre de 1985<sup>3</sup>, la aborda en forma tangencial al expresar: "No dan derecho a crédito, y por lo tanto no pueden constituir nunca remanentes de crédito fiscal, los impuestos soportados por bienes adquiridos o servicios utilizados que deban afectarse a hechos no gravados u operaciones exentas o que no guarden re

<sup>3</sup> Circular N° 55 publicada en el D.O. 31.XII.85.

lación directa con la actividad del vendedor; *toda esto de acuerdo con la actividad u operaciones que desarrolle el contribuyente al momento de efectuar sus adquisiciones o utilizar servicios, según corresponda*".

Con esta interpretación, el Servicio modifica el criterio que implícitamente había sostenido, a propósito de las exenciones personales aceptando la tesis de considerar el destino de los bienes a la fecha de adquisición.

La jurisprudencia judicial, como dijimos, sólo ha abordado una situación relacionada con el problema que nos preocupa, cual es la que se refiere a contribuyentes que habiendo recuperado C.F. conforme a las normas del DL 825, posteriormente operan exentos en razón de franquicias que favorecen al adquirente o beneficiario del servicio.

La Corte de Apelaciones de Concepción en dos oportunidades, a lo menos, se ha pronunciado sobre la procedencia del crédito integro, considerando que la afectación o destino debe examinarse a la fecha de adquisición, teniendo presente que el contribuyente no podía a esa fecha tener conocimiento de que operaría exento por la concurrencia de exención personal del adquirente.<sup>4</sup>

La Corte de Apelaciones de Valparaíso en cambio, frente a una situación similar, confirmó la sentencia de primera instancia que rechazó el C.F. estimando que procedía sólo en forma parcial por aplicación de las normas sobre prorrateo del art. 43 del Reglamento<sup>5</sup>.

La Corte Suprema, por su parte, ha sostenido en forma uniforme la improcedencia del C.F. o la aplicación de la prorrata, sin analizar los criterios sobre afectación o destinación, sino en base exclusivamente a la literalidad del art. 23 de la ley.

Así, en la causa Jorge Cubillos e Hijo Ltda. con Impuestos Internos<sup>6</sup> expresa: "Que el fallo de que se reclama ha revocado la sentencia de primer grado, según el recurso en estudio, teniendo presente que para aplicar la proporcionalidad del crédito fiscal, según el art. 23 N° 3 del DL 825, es necesario que al momento de la adquisición de las mercaderías se afecten o destinen a operaciones gravadas o exentas y que en la especie el contribuyente al efectuar la adquisición no tenía como objetivo efectuar servicios exentos, por lo que concluye el fallo que no procede aplicar en este caso la norma de la proporcionalidad..." (considerando 2°).

"Que en la forma que se ha expresado en el fundamento que precede, la sentencia de segunda instancia no ha aplicado la proporcionalidad del impuesto de compraventa, infringiendo de este modo los preceptos que se denuncian como violados, esto es, el art. 23 N° 3 del DL 825, el art. 19 del C. Civil y el art. 43 del Reglamento complementario, contenido en el DS N° 55 de Hacienda, del año 1977..." (considerando 3°).

"Que, según el legislador, para que exista crédito fiscal se requiere: que el contribuyente esté afecto al impuesto al valor agregado que el impuesto le haya sido recargado en sus adquisiciones; y que ese impuesto recargado pueda deducirse del débito mensual determinado en conformidad a la ley, requisito este último que no se cumple en la especie porque la ley dispone que en el caso de adquisiciones de bienes que afecten a operaciones gravadas y exentas, el crédito se calculará en la forma proporcional de acuerdo a las normas del Reglamento;" (considerando 4°).

En el estudio de la normativa aplicable no podemos dejar de referirnos al actual art. 27 bis y a su predecesor, el art. 74 del DL 825. Ambas normas configuran una aparente excepción al criterio sustentado en orden a que los cambios en la afectación posterior del bien no alteran la recuperación del C.F.

<sup>4</sup> Sentencia de 4 de julio de 1980 del 146 80; Sentencia de 26 de septiembre de 1980 del 184 Jorge Cubillos e Hijo Ltda. con I.I.

<sup>5</sup> Sentencia de 14 de junio de 1982 Sociedad Oppenheim y Cia. Ltda. con I.I.

<sup>6</sup> R.D.J. Vol. 78, 1981, 2ª parte, sección 1ª, pág. 131 Jorge Cubillos e Hijo Ltda. con I.I.

Conforme al art. 74<sup>7</sup>, los contribuyentes tenían derecho a solicitar la devolución o imputación de remanentes de C.F., siempre que se hubiere arrastrado durante 6 periodos tributarios consecutivos. Tratándose de empresas nuevas, tal derecho procedía sin el cumplimiento de este último requisito.

El inciso 3° del art. 74 textualmente expresaba: "Las empresas que inicien sus actividades podrán acogerse a lo dispuesto en el inciso primero aun cuando los remanentes de crédito fiscal acumulados correspondan, la primera vez que hagan uso de este derecho, a menos de seis periodos tributarios consecutivos. Cuando estos contribuyentes realicen ventas o presten servicios y se determine en dicha oportunidad que se ha efectuado una imputación u obtenido una devolución de remanente del crédito fiscal superior a la que correspondía de acuerdo a la ley y su reglamento, deberá devolverse el exceso debidamente reajustado de acuerdo con el art. 27, adicionándolo al débito fiscal en la primera declaración del impuesto al valor agregado".

El Servicio de I.I. extendía el alcance de esta disposición a aquellos contribuyentes que, habiendo recuperado los remanentes, en definitiva no realizaren ventas o servicios; en tal evento, la devolución debía efectuarse "en el momento de conocerse el hecho de que éstos (DF) no se producirán por no continuar con sus actividades y/o intención de explotación futura de su actividad"<sup>8</sup>.

El art. 74 fue derogado; posteriormente, sin embargo, se repone, en parte, al establecerse por la Ley 18471 el art. 27 bis. Conforme a esta disposición los contribuyentes recuperan las franquicias o facultades que les concedía el art. 74, pero sólo en la medida en que los remanentes de C.F. se hayan originado en la adquisición de bienes del activo fijo.

El inciso 2° del 27 bis reproduce las normas del inciso 3° del art. 74, extendiendo su aplicación a los casos de término de giro.

Por circular N° 55 antes citada, el Servicio instruye en cuanto al alcance de esta disposición, en los siguientes términos: "La norma contenida en el inciso 2° del nuevo art. 27 bis ordena reintegrar el remanente devuelto o imputado en exceso en la forma señalada, solamente cuando, efectuadas las primeras ventas o prestaciones de servicios por el contribuyente, en el periodo tributario respectivo —después de solicitada la recuperación proveniente de los seis periodos tributarios consecutivos en los cuales no efectúen ventas o prestaciones de servicios— se determine que dichas operaciones resultaron exentas o no gravadas, ya sea en su totalidad o en parte, casos en los cuales deberán aplicarse las normas del art. 43 del Reglamento del DL 825 para determinar el monto del reintegro, puesto que en estos casos *no se sabe, hasta efectuar las primeras operaciones, si existe el derecho al C.F. o no*".

La interpretación administrativa deja de manifiesto que esta norma no constituye una excepción al criterio sustentado anteriormente, sino que se limita a regular una situación de hecho, como es la circunstancia de no existir operaciones a la fecha de adquisición, lo que impide determinar la procedencia o improcedencia del C.F.

El art. 27 bis es, sin embargo, más amplio que el 74 en cuanto expresa al final del inciso en cuestión: "De igual forma deberá devolverse el remanente en el caso de término de giro de la empresa".

La obligación de reintegro así formulada resulta sin duda insuficiente. En efecto, queda claro que se aplica a contribuyentes que obtuvieron devolución o imputación de remanentes de C.F. por compras de activo fijo y que posteriormente pusieron término a su giro. Pero nada dice en cuanto a los supuestos bajo los cuales procede la obligación de reintegro.

<sup>7</sup> El art. 74 fue derogado con la Ley 18.382. XII.84.

<sup>8</sup> Oficio 913 de 20. II. 84 en Contreras U., Hugo y otros, "Impuesto al valor agregado 1975-1985". T.I, Edic. Ceper, pág. 736.



Atendida la ubicación de la norma podríamos estimar que el legislador quiso legalizar el criterio administrativo sustentado en el oficio 913 a que antes hiciéramos referencia. Sin embargo, el Servicio en la tantas veces citada circular N° 55, efectuando una verdadera creación de derecho, sostiene: "En el caso de término de giro de la empresa, deberá devolverse al Fisco, igualmente reajustado, el remanente de C.F. reembolsado o que se hubiere imputado cuando el débito fiscal no supere el monto de la devolución o imputación respectiva y, por tanto, la restitución anticipada de los créditos fiscales no se encuentre saldada. Obviamente que las cantidades recuperadas no cubiertas con los débitos fiscales podrán imputarse al impuesto a la renta de 1ª categoría que se adeudare por el último ejercicio de acuerdo con lo dispuesto en el art. 28 del DL 825".

Sin insistir en cuanto a la legalidad de semejante interpretación, ni a los vacíos que ella contiene y limitándonos al aspecto que nos preocupa, al reconocer el Servicio de Impuestos Internos que, producida la devolución a arcas fiscales, renace para el contribuyente su crédito fiscal por el monto reintegrado, pudiendo utilizarlo conforme a la norma del art. 28, debe concluirse que no estamos frente a un caso de recuperación indebida de C.F. por enajenación o desafectación posterior del bien, sino de una utilización indebida del mecanismo de reintegro del art. 27 bis.

Del análisis efectuado se desprende que la respuesta a la interrogante formulada en el párrafo II debe ser la siguiente: El IVA soportado en las adquisiciones de bienes del activo fijo, conforme a la legislación chilena y al criterio sustentado por el Servicio de Impuestos Internos, da origen a recuperaciones debidas de crédito fiscal cuando se afectan a operaciones gravadas. Tratándose de bienes de utilización común (que se utilizan tanto para operaciones gravadas como no afectas) el monto a recuperar se determina a través del mecanismo de prorrateo contenido en el art. 43 del Reglamento. La afectación o destino se examina a la fecha de adquisición del bien, de manera que circunstancias sobrevinientes tales como cambios en la destinación, enajenación del bien o alteraciones en la proporcionalidad de la destinación no alteran ni modifican la recuperación del C.F. efectuada por el contribuyente.

#### IV. VACÍO LEGAL

Si bien con la circular N° 55 se esclareció considerablemente los conceptos de recuperaciones debidas e indebidas, en relación con el problema que nos preocupa, estimamos que dejar entregado todo el sistema de recuperación del IVA soportado en adquisiciones de bienes del activo fijo a la concurrencia de un elemento subjetivo que se analiza en relación a un período tan breve como es el adoptado por nuestra legislación (un mes) crea situaciones injustas para quienes no tuvieron en su oportunidad derecho a utilizar el C.F. o que lo usaron en una proporción inferior a la afectación real y definitiva del bien. Por otra parte, produce perjuicio para el interés fiscal respecto de aquellos que, habiendo recuperado, incurren en situaciones que desde el punto de vista teórico tornan dicha recuperación en indebida, sea por enajenación del bien o por alteraciones en la destinación.

Por las razones anteriores, nos parece indispensable introducir en la ley disposiciones tendientes a regularizar las recuperaciones de C.F., en función de los factores señalados. En tal sentido el derecho comparado contiene interesantes soluciones.

Un ejemplo lo constituye la legislación francesa que, siguiendo las directrices de la Comunidad Económica Europea<sup>9</sup>, contempla un mecanismo de "regularización de las deducciones".

"La T.V.A. deducida por una empresa, con motivo de la adquisición de un bien de capital puede ser objeto de una regularización (complemento de la deducción o reembolso) en dos situaciones distintas: una, ligada a una variación de un año a otro (o sobre un período más largo) del grado de sujeción de la empresa a

<sup>9</sup> Véase sobre este punto Margallo Riara, Manuel y otros, "Impuesto sobre el valor añadido y Mercado Común Europeo". Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976.

la T.V.A.; la otra, resultante de la cesión del bien de capital dentro de un cierto plazo o de un cambio importante en las condiciones de utilización del bien durante ese período<sup>10</sup>.

Describiremos brevemente tres situaciones en que, conforme a la ley francesa, procede a la regularización.

**1. Regularización en caso de cesión del bien.** Cuando la empresa cede el bien de capital antes del comienzo del cuarto año siguiente al de la adquisición del mismo, debe reembolsar una suma igual al impuesto deducido inicialmente, disminuido en tantos quintos como años o fracciones de año hayan transcurrido desde la adquisición.

Así, si una empresa adquirió a comienzos de 1982 un bien de capital que le originó un crédito fiscal por 150.000 francos y posteriormente lo enajena, la regularización deberá calcularse según la fecha de cesión y conforme a las siguientes pautas:

Cesión efectuada antes del 1° de enero de 1983, reembolsa 120.000 francos, que corresponden al crédito original disminuido en un quinto (30.000 Fs.).

Cesión efectuada en 1983, reembolsa 90.000 Fs. (crédito original disminuido en dos quintos).

Cesión efectuada en 1984, reembolsa 60.000 Fs. y, si la cesión se produce en 1985, 30.000 Fs. Las enajenaciones efectuadas el año 1986 u otro posterior no originan obligación alguna de la restitución<sup>11</sup>.

Es interesante consignar que, al igual que en la legislación chilena, la francesa tampoco grava la enajenación de bienes de capital que han sido usados por el contribuyente; sin embargo, en el caso de que la cesión se haga a un comerciante en materiales de ocasión el gravamen es procedente. En esta última circunstancia y teniendo presente la sujeción de la venta al impuesto no existe la obligación de reembolso antes señalada. Aún más, el cedente puede beneficiarse de un complemento de C.F. en aquellos casos en que no pudo gozar de la recuperación íntegra (bienes de utilización común).

Si la enajenación se hace a otro contribuyente para quien el bien constituirá también una inmovilización, la ley prevé un mecanismo de transferencia del derecho a deducción, o crédito, por un monto equivalente a la suma reembolsada por el cedente. Así, en el ejemplo propuesto el que adquiere el bien el año 1982 tendrá derecho a una deducción por 120.000 Fs.

**2. Regularización en el caso de contribuyentes que realizan operaciones gravadas y no afectas.**

Es necesario mencionar que la ley francesa contempla un mecanismo para determinar el monto del impuesto susceptible de recuperarse, en el caso de bienes de utilización común, distinto del que establece la legislación chilena.

A tal efecto distingue entre la llamada "prorrata sobre base provisoria" y prorrata sobre "base definitiva". La provisoria se determina por el contribuyente al inicio de cada año calendario, según la relación existente entre el monto anual de los ingresos provenientes de operaciones con derecho a deducción y el monto anual de los ingresos correspondientes al conjunto de operaciones realizadas, todo ello en el ejercicio anterior.

El porcentaje así obtenido sirve para el cálculo provisorio del IVA a recuperar por adquisiciones del activo fijo efectuadas en el nuevo año.

<sup>10 y 11</sup> Gamber, op. cit., pág. 282.

La prorrata definitiva se determina a comienzos del año siguiente al de la adquisición del bien, oportunidad en que el contribuyente tiene conocimiento de la proporción real de utilización del mismo. Conforme a lo dicho, si una empresa adquiere en julio de 1981 un bien de capital en que el IVA soportado asciende a 17.600 Fs. y su prorrata provisoria (base 1980) es de 82%, sólo tiene derecho a recuperar en el período de adquisición 14.432 Fs. Si, calculada la prorrata definitiva (base 1981), resulta ser del 85%, la empresa goza de un complemento de C.F. por 528 Fs., que puede hacer valer a comienzos de 1982.

No obstante la denominación utilizada —prorrata definitiva— las recuperaciones de C.F. determinadas en base a ella pueden ser objeto de modificaciones posteriores, por concepto de "variaciones de la prorrata en el tiempo". La necesidad de regularizar las recuperaciones procede cuando en el transcurso de un año posterior, comprendido dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición del bien, la prorrata aumenta o disminuye en más de 10 puntos. Así, por ejemplo, si se trata de un bien de capital adquirido por una empresa el año 1981 en 117.600 Fs. (T.V.A. 17.600), en que la recuperación en base a la prorrata definitiva (base 1981) fue del 85%, esto es 14.960 Fs., no procederá regularización alguna en tanto las prorratas de los 4 años siguientes al de la adquisición (1982-1985), se sitúen entre el 75% y el 95%, incluidos.

Si en alguno de esos años, o en más de uno, la prorrata inicial del 85% desciende bajo el 75%, o sube sobre el 95%, procederá un reembolso de la T.V.A. o podrá obtenerse un complemento, según el caso. Tal ocurriría si la prorrata de 1984 se eleva al 96% (diferencia que excede en más de 10 puntos de la definitiva aplicada); en tal evento, la empresa podrá obtener a comienzos de 1985 un complemento de C.F. igual a un quinto del 11% (diferencia de 11 puntos) del IVA soportado en la adquisición de ese bien; en el ejemplo, 387 Fs.<sup>12</sup>

3. Situación de contribuyentes que no realizaban operaciones afectas al valor agregado y que, a partir de cierta fecha, se encuentran sometidos a sus normas.

Trasladando la situación a nuestra legislación, sería el caso de un contribuyente que al adquirir el bien operaba no afecto (sin derecho a C.F.) y que posteriormente cambia la destinación del bien a operaciones gravadas.

Según la legislación francesa, el contribuyente goza inmediatamente de un crédito igual a una fracción del impuesto soportado en la adquisición del bien de capital que se encuentra en uso en la empresa. La determinación del monto susceptible de recuperarse depende de los años transcurridos desde la adquisición del bien, aplicándose el mismo sistema de quintos antes enunciado.

Ejemplificando, se trata de un contribuyente no sujeto a la T.V.A. que adquiere el año 1980 un bien del activo fijo, soportando un impuesto de 40.000 Fs. que no le origina C.F. El 1° de abril de 1982 pasa a ser sujeto de la T.V.A., habiendo transcurrido, en consecuencia, tres años desde la fecha de adquisición del bien (80, 81 y 82). En esta situación, de los 40.000 Fs. soportados, sólo puede recuperar dos quintos, es decir 16.000 Fs.<sup>13</sup>

Si bien es cierto que la adopción de un mecanismo de regularización puede traer consigo complicaciones de tipo administrativo, las ventajas que presenta en cuanto a eliminar distorsiones en el funcionamiento del impuesto hacen aconsejable su adopción.

Por otra parte, la desventaja aludida debe ser fácilmente superable si se considera que la mayor parte de las legislaciones que adoptan el impuesto al valor agregado establecen mecanismos más o menos similares al descrito. Un ejemplo reciente lo constituye la ley española 30/1985, que en el art. 43 regula "las deducciones por bienes de inversión y regularización de las mismas".

<sup>12</sup> y <sup>13</sup> Ejemplos tomados de Garbier, Claude, op. cit., págs. 281, 294 y 256.