Artículo: La compensación en materia tributaria
Revista: Nº194, año LXI (Jul-Dic, 1993)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Nº 194
AÑO LXI
JULIO - DICIEMBRE 1993
Fundada en 1933

ISSN 0303 - 9986

REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Artículo: La compensación en materia tributaria
Revista: Nº194, año LXI (Jul-Dic, 1993)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

LA COMPENSACION EN MATERIA TRIBUTARIA

ELIZABETH EMILFORK SOTO
Prof. Derecho Económico
Universidad de Concepción

(COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA)

Materia: Recurso de protección rechazado. Compensación de remanentes de pagos provisionales con sumas reclamadas por el contribuyente. Suspensión de cobro. Momento en que se supone operada la compensación. Incompetencia del Tribunal.

Doctrina: "Conforme a lo establecido en el art. 1656 del Código Civil, la compensación opera por el solo ministerio de la ley y aun sin conocimiento de los deudores, cuando concurren copulativamente los tres requisitos que dicha norma establece, de los cuales, en la especie, la presencia de los dos primeros no está dubitada, debiendo en consecuencia analizarse sólo si está o no presente el tercero de ellos, esto es si el crédito que el Fisco pretende tener en contra de la recurrente de protección era o no exigible a la época en que se supone operada la compensación".

"...la compensación que motiva el recurso había operado, por el solo ministerio de la ley y aun sin conocimiento del contribuyente en el mes de mayo del mismo año..." (Corte de Apelaciones de Santiago, causa rol 2.550-93, sentencia de 26 de octubre de 1993).

Comentario: La doctrina transcrita indudablemente no constituye novedad para los estudiosos del Derecho Tributario. En efecto, no es la primera sentencia en que los Tribunales aplican las normas del Código Civil a la compensación en esta disciplina[1].

Sin embargo, el caso en comentario presenta dos aspectos interesantes. Según los hechos de la causa, el contribuyente generó en su declaración anual

[1] **Véase, por ejemplo, sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago en** Fallos del Mes Nº 293 pág. 92; sentencia de la Corte de Apelaciones de Punta Arenas, confirmada por la Corte Suprema, en *Revista de Derecho y Jurisprudencia* T. XXXVII, segunda parte, sección quinta, pág. 49.

Artículo: La compensación en materia tributaria
Revista: Nº194, año LXI (Jul-Dic, 1993)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

de renta remanentes de pagos provisionales que, por razones que no se señalan, no le fueron reembolsados en la oportunidad legal.

Con motivo de una fiscalización anterior, se le había ordenado reintegrar reembolsos de IVA exportadores que el Servicio estimaba indebidamente percibidos. Al 31 de mayo, fecha en que Tesorería debía proceder a la devolución de dichos remanentes, existía sobre esta materia causa pendiente ante la Corte de Apelaciones de Concepción, sin que a esa fecha se hubiere dispuesto la suspensión del cobro, la que sólo se ordenó y notificó con fecha 22 de julio del mismo año.

Según documentos emanados de Tesorería y acompañados por el contribuyente, la compensación se practicó el 26 de julio, es decir, encontrándose vigente la suspensión del cobro dispuesta por el Tribunal. El contribuyente recurrió de protección ante la Corte de Apelaciones de Concepción fundado en la circunstancia de que, a la época en que se efectuó la compensación, "el documento respectivo no estaba en condiciones de ser pagado".

Así planteados los hechos, el problema fundamental radicaba en determinar la época u oportunidad en que se produjo la compensación: si al 31 de mayo, fecha en que el Fisco se constituyó en deudor del contribuyente, o al 26 de julio cuando se materializó la compensación por parte del Servicio de Tesorerías.

El segundo aspecto interesante se refiere a la declaración de incompetencia de la Corte de Apelaciones de Concepción, quien remitió los antecedentes a la Corte de Apelaciones de Santiago "por cuanto el hecho en que se funda el recurso sería de responsabilidad del Sr. Tesorero General de la República".

En relación con el primero de los puntos referidos, el fallo nos induce a efectuar ciertas consideraciones en torno a la procedencia y regulación de la compensación en materia tributaria.

Es sabido que se trata de un tema debatido en la doctrina. Algunos autores, entre los que se encuentran Tesoro[2] y Giuliani Fonrouge, sostienen la inadmisibilidad de la compensación como causa "normal" de extinción de las obligaciones tributarias, atendida "la naturaleza especial del crédito fiscal, su pertenencia al Derecho Público, así como también el deber cívico inherente a las obligaciones de este tipo..." [3].

La posición antagónica la encontramos en Berliri, quien pretende destruir -al decir de Giuliani Fonrouge, sin éxito- las argumentaciones formuladas por Tesoro, aceptando, en consecuencia, la admisibilidad de la compensación legal no así la de la convencional y judicial[4].

En nuestra opinión, esta discusión doctrinaria ha perdido gran parte de su trascendencia con la incorporación expresa de esta causal de extinción en los diversos textos positivos. Como sostiene Massone: "El problema de la admisi-

[2] Citado por Berliri, Antonio. *Principios de Derecho Tributario* Vol. II, pág. 472.
[3] Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero* Vol. I, pág. 559.
[4] Berliri, op. cit., págs. 472-477.

Artículo: La compensación en materia tributaria
Revista: Nº194, año LXI (Jul-Dic, 1993)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

bilidad de la compensación debe examinarse y resolverse no en base a principios, más o menos discutibles, apriorísticamente afirmados, sino en base a las normas de orden legal que rigen en la materia"[5].

Sin embargo, creemos que si bien puede estimarse superada la discusión en cuanto al problema de la procedencia, la cuestión se replantea, ahora, en orden a determinar las normas jurídicas que deberán aplicarse a esta figura trasplantada del Derecho Privado al Derecho Público.

En la medida en que no se le considere como "medio normal" de extinción de la obligación tributaria, su incorporación en los textos positivos debe encararse bajo esa premisa; es decir, se trata de situaciones excepcionales en Derecho Tributario, reguladas por esta disciplina y que, en consecuencia, deben analizarse e interpretarse atendiendo en primer lugar a las normas que la consagran y sólo supletoriamente al derecho común.

Quienes sustentan la tesis contraria, coincidirán con Berliri cuando afirma: "...el problema de la admisibilidad de la compensación viene considerado y resuelto... en base a los preceptos del Código Civil en conexión con las disposiciones que regulan los pagos y los cobros de los entes públicos". Debemos entender entonces que, para este autor, la compensación, aun en materia tributaria, se regiría por las normas del Derecho Civil y por aquéllas del Derecho Público que regulen la exigibilidad de los créditos y débitos fiscales.

Analizado el problema a la luz del derecho positivo chileno, nos parece que, aun cuando numerosos textos legales la consagran -generalmente bajo la denominación de imputación-, no puede sostenerse que se trate de un medio normal de extinción de la obligación tributaria.

En efecto, recordemos que, conforme al art. 2º del DL 830, el derecho común sólo es aplicable en lo no previsto por el Código y demás leyes tributarias; la compensación, tanto desde el punto de vista del contribuyente como de la Administración, tiene expresa regulación legal. La primera, en el art. 177 del Código y la segunda en los arts. 44 de la Ley Orgánica de Tesorerías y 7º de la Ley 18.211[6].

De acuerdo al art. 177 del C. T. el contribuyente sólo puede oponer, en el procedimiento de cobro ejecutivo, las excepciones de pago, prescripción y la de no empecerle el título.

Respecto de la compensación, el inciso 4º señala: "Sin perjuicio de las excepciones enumeradas en este artículo, el ejecutado que fuere a su vez acreedor del Fisco podrá solicitar administrativamente la compensación de las deudas respectivas, extinguiéndose las obligaciones hasta la concurrencia de la de menor valor".

De manera que el legislador ha otorgado expresamente al contribuyente la facultad de "solicitar" la extinción de su deuda por compensación siempre que, conforme al inciso 5º se hubiere emitido la orden de pago correspondiente.

[5] Massone Parodi, Pedro. *Principios de Derecho Tributario*, pág. 285.
[6] *Diario Oficial* de 23 de marzo de 1983.

Artículo: La compensación en materia tributaria
Revista: Nº194, año LXI (Jul-Dic, 1993)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Tal solicitud, según el texto transcrito, es de carácter administrativo y para resolverla la Tesorería comunal (sic) practicará una liquidación completa de las deudas *cuya compensación se solicita.* (inc. 5º)

Los incisos 6º y 7º regulan la situación de los saldos que pueden originarse una vez efectuada la compensación: si el contribuyente adeudare diferencias, deberá depositarlas; si, por el contrario, "efectuada la compensación quedare un saldo a favor del ejecutado, se le pagará en su oportunidad[7] o se le abonará en cuenta según lo solicite".

Las normas transcritas dejan de manifiesto que la extinción de las obligaciones no opera por el solo ministerio de la ley sino que se produce previa solicitud y a la fecha en que el trámite administrativo se efectúa[8].

El carácter especial de esta forma de compensación ha sido puesto de manifiesto en sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, recaída en recurso de protección rol 126-81, en que se expresa: "Se ha subrayado aquí la exigencia relativa a la petición administrativa por cuanto este requisito, propio de esta especialidad y ajeno al derecho común, excluye la posibilidad de que opere en este procedimiento una compensación legal o bien una decretada por el juez de la causa". (Considerando 5º)

A mayor abundamiento, debe considerarse que si la compensación operare por el solo ministerio de la ley no existiría razón alguna para que el legislador la excluyera de entre las excepciones susceptibles de ser invocadas por el ejecutado.

Si analizamos el problema ahora desde el punto de vista de la facultad de la Administración, el art. 44 del DS Nº 5 de 1963 que contiene el Estatuto orgánico del Servicio de Tesorerías[9] expresa: "Se autoriza al Tesorero General de la República para compensar deudas de contribuyentes con créditos de éstos contra el Fisco, cuando los documentos respectivos estén en la Tesorería en condiciones de ser pagados, extinguiéndose las obligaciones hasta la concurrencia de la de menor valor".

Se ha planteado ante los Tribunales si la compensación establecida en esta norma es la misma a que se refieren los arts. 1655 y siguientes del Código Civil o si se trata de una figura propia del Derecho Tributario que presenta diferencias respecto de aquélla[10].

La importancia de esta cuestión estriba, entre otras materias[11], en el pun-

[7] Expresión ambigua que indudablemente origina problemas de interpretación.

[8] No cabe duda que la norma es en este punto insuficiente, pues genera el problema de determinar con exactitud cuándo se extinguen las obligaciones, si al presentarse la solicitud o al practicarse por la Tesorería la liquidación correspondiente.

[9] *D.Oficial* de 02.07.63

[10] En la mayoría de las causas en que se han planteado problemas relacionados con la facultad del Tesorero para compensar no se ha discutido expresamente este punto; sin embargo, los fallos suelen fundamentarse en las normas del Código Civil.

[11] Se ha discutido también si, existiendo más de una deuda compensable, el Tesorero debe respetar lo dispuesto en el art. 1663 del Código Civil. Véase sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, de 21 de junio de 1982, recaída en recurso de protección interpuesto por Forgen Química Ltda., en contra del Tesorero General.

Artículo: La compensación en materia tributaria
Revista: Nº194, año LXI (Jul-Dic, 1993)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

to discutido en el caso que motiva este comentario, es decir, ¿la extinción de la obligación se produce por el solo ministerio de la ley?

La jurisprudencia no es uniforme. Así, se ha sostenido: "Que la facultad que asiste al Tesorero General de la República para compensar deudas de contribuyentes con créditos de éstos contra el Fisco, está contemplada en el art. 44 del Decreto con Fuerza de Ley Nº 5 de 1963.

Esta disposición exige un solo requisito, el de que "los documentos respectivos estén en la Tesorería en condiciones de ser pagados", el que debe entenderse enmarcado en los demás elementos que, según el Código Civil, son de la esencia de la compensación como modo de extinguir las obligaciones, a los que corresponde remitirse..." [12].

Más clara aún es la sentencia de la Corte de Apelaciones de Punta Arenas de 2 de febrero de 1990 que en sus considerandos 5º y 6º señala: "Que resultando incuestionable las atribuciones del Tesorero Regional para efectuar compensaciones de créditos de los contribuyentes contra el Fisco con las deudas que aquéllos mantengan con éste, corresponde estudiar si en el caso particular de que se trata concurren los requisitos de fondo que, de acuerdo a la legislación sustantiva, hacen procedente dicho medio de extinguir obligaciones".

"Que a esta materia se refiere el artículo 1656 del Código Civil, según el cual la compensación opera por el solo ministerio de la ley, aun sin conocimiento de los deudores..." [13].

Sin embargo, la Corte de Apelaciones de Santiago, en sentencia de 17 de agosto de 1989, confirmada por la Corte Suprema[14] sin pronunciarse directamente sobre el punto reconoce, en cierta forma, la diferencia existente entre la compensación tributaria y la civil, al sostener: "Que habiéndose cumplido todos los requisitos exigidos por los artículos 1655 y 1656 del Código Civil para que proceda la compensación referida en este expediente, esto es, que dos personas sean deudoras una de otra, que ambas deudas sean de dinero, líquidas y actualmente exigibles y *estando el Tesorero facultado por la ley para hacerla,* se desprende que el funcionario recurrido obró en pleno uso de las atribuciones que la ley le confiere..."

Puede observarse que la Corte utiliza las expresiones "facultado por la ley para hacerla" y no para "invocarla", diferencia de expresiones que, en nuestra opinión, implican que, para los sentenciadores, la compensación no había operado por el solo ministerio de la ley, sino que se produjo por un acto del Tesorero.

Finalmente hay dos sentencias que expresamente reconocen a la compensación tributaria como una institución regida por reglas especiales y no por las del Código Civil.

[12] Corte de Apelaciones de Santiago, en *Gaceta Jurídica* Nº 34 pág. 62; el mismo fallo en *Fallos del Mes* Nº 293, pág. 92.
[13] En *Revista de Derecho y Jurisprudencia,* T. LXXXVII, vol I, 2ª parte, sección quinta, pág. 49.
[14] En Revista Fallos del Mes, Nº 369, agosto de 1989, pág. 417.

Artículo: La compensación en materia tributaria
Revista: Nº194, año LXI (Jul-Dic, 1993)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

La primera, ya citada, es la de la Corte de Apelaciones de Santiago en el caso de Forgen Química Ltda., que en el considerando cuarto expresa: "Que en el campo meramente doctrinario se ha estimado que la obligación tributaria no puede extinguirse por compensación, no teniendo dicho instituto cabida en el Derecho Tributario y ello, por tres razones principales, a saber: la necesidad de que el Estado y los restantes entes públicos recauden rápidamente los tributos que les son debidos; la distinta naturaleza del derecho del Estado al impuesto (crédito de naturaleza pública) y del derecho del particular (crédito eminentemente privado); y el hecho de que el particular, incluso provisto de un título ejecutivo, no puede proceder contra el Estado, sino que debe seguir el procedimiento administrativo normal. (Antonio Berliri, *Principios de Derecho Tributario,* Vol. II págs. 472 y 474). No obstante lo dicho anteriormente, también se ha concluido que el estudio de nuestra legislación positiva evidencia que nuestro Derecho Tributario acepta la compensación, pero sometida a trámites o formalidades diversos de los propios del derecho común. (Pedro Massone Parodi, Principios de Derecho Tributario, p. 264)".

La segunda es de la Corte de Apelaciones de Concepción, recaída en recurso de protección interpuesto por Hartwig Carte Guillermo en contra de la Tesorería Regional de Concepción[15]. En el considerando 9º se expresa: "La compensación a que se refiere el precepto recién mencionado es una institución que difiere en varios aspectos de aquella que regla el título XVII del Libro IV del Código Civil como modo de extinguir las obligaciones. En efecto, en este ordenamiento la compensación opera 'por el solo ministerio de la ley' cuando ambas deudas reúnan los requisitos señalados en su artículo 1656. La compensación en materia tributaria, en cambio, requiere de una decisión potestativa del Servicio de Tesorerías -representado por el Tesorero General- como se infiere tanto del art. 44 del DFL Nº 5, de 1963, como del artículo 177 inciso 4º del Código Tributario, disposiciones ambas que supeditan su realización a la voluntad del Servicio de Tesorerías".

Compartimos plenamente las consideraciones de la Corte de Concepción. Nos parece que el legislador chileno, influido probablemente por la circunstancia de ser el Derecho Tributario una rama del Derecho Público, partió del supuesto de la inaplicabilidad de la compensación civil como forma de extinción de la obligación tributaria. Sin embargo, la estableció expresamente a través de normas especiales que la hacen diferir de la del derecho común, fundamentalmente en cuanto a la necesidad de una manifestación expresa de voluntad de quien quiera hacerla valer. Así, si es el contribuyente quien, reuniendo las calidades de acreedor y deudor del Fisco, desea extinguir su deuda para con éste, debe, conforme al art. 177 del Código, exteriorizar tal voluntad a través de una solicitud administrativa. Del tenor de la norma y, como lo ha sostenido la jurisprudencia, la solicitud no constituye la invocación de una compensación legal ya

[15] La Corte de Concepción acogió el recurso interpuesto. Apelada la sentencia fue revocada por la Corte Suprema por estimar extemporáneo el recurso. Causa Rol 13.357 año 1988.

Artículo: La compensación en materia tributaria
Revista: Nº194, año LXI (Jul-Dic, 1993)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

producida, sino de un requisito propio del Derecho Tributario, ajeno al derecho común y que excluye la posibilidad de que opere la compensación legal.

Si por el contrario, es la Administración la interesada en hacerla valer, la ley autoriza al Tesorero General al efecto, le otorga una facultad que, en cuanto tal, puede o no ejercitar. Como ha dicho la jurisprudencia en el caso Hartwig[16] su realización queda supeditada a la voluntad del Servicio de Tesorerías, excluyendo en consecuencia el que pueda operar por el solo ministerio de la ley.

De acuerdo con esta posición, el fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago que motiva este comentario incurre en un error de Derecho al rechazar el recurso de protección interpuesto toda vez que, al encontrarse vigente una suspensión de cobro al momento en que el Servicio de Tesorerías ejerció la facultad que le otorga la ley, permitió que se extinguiera una obligación que no era exigible.

II. Hemos señalado anteriormente que las facultades que Tesorería tiene para compensar emanan del art. 44 del DFL Nº 5 y del inc. 2º del art. 7º de la Ley 18.211. Es ésta una ley miscelánea, dictada en marzo de 1983, que establecía diversas disposiciones de carácter financiero, entre ellas, el art. 7º que regulaba la forma en que debía devolverse, durante el año 1983, los remanentes de pagos provisionales que correspondieren a empresas relacionadas con el Estado.

No tenemos antecedentes sobre las razones que llevaron a la dictación de este artículo 7º ni existen instrucciones del Servicio de Impuestos Internos a su respecto. Sin embargo, atendido su tenor y la fecha de su dictación[17] aparece clara la intención de diferir y/o evitar egresos fiscales. En efecto, conforme al inciso primero, la devolución de los remanentes a las empresas relacionadas con el Estado no se efectuaría en la oportunidad legal sino en el curso del año, en tres cuotas iguales, debidamente reajustadas y con intereses.

En el inciso segundo se impuso a Tesorerías[18] la obligación de compensar los remanentes de pagos provisionales que tuvieran los contribuyentes con impuestos, contribuciones, intereses y multas que éstos a su vez adeudaren al Fisco. Esta imputación debía efectuarse "dentro del plazo y con el reajuste establecido en el art. 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta". Si después de efectuada la imputación referida, quedara un remanente a favor del contribuyente, debía devolverse reajustado, "hasta el último día del mes anterior al que corresponda efectuar la devolución o, de acuerdo a lo establecido en el inciso primero, según proceda".

[16] Estamos conscientes que lo dispuesto en el art. 45 del Estatuto Orgánico de Tesorerías en cuanto señala que "la Tesorería no aplicará intereses sobre la parte o el total de los tributos insolutos que sean iguales al monto de lo adeudado por el Fisco", pudiera esgrimirse en apoyo de la tesis contraria. En nuestra opinión esta circunstancia no es suficiente para invalidar la conclusión que sustentamos.

[17] Recordemos que los años 82 y 83 fueron los de la crisis económica.

[18] El texto señala: "A los contribuyentes que tengan un saldo a favor de pagos provisionales mensuales que adeuden impuestos fiscales o contribuciones de bienes raíces, no sujetos a convenio, el Servicio de Tesorerías les imputará, de oficio..."

Artículo: La compensación en materia tributaria
Revista: Nº194, año LXI (Jul-Dic, 1993)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Es posible que, como el inciso 2º no contiene referencia alguna al año 1983, a diferencia de lo que ocurre en el inciso primero en que expresamente se legisla para los remanentes de dicho año, se ha estimado, tanto por el Servicio de Tesorerías como por los Tribunales, que este inciso 2º tiene vigencia indefinida. De ahí que, hasta la fecha, se le cite como fundamento de la facultad de Tesorerías para compensar.

Ahora bien, si efectivamente esa norma se encontrare vigente corresponde preguntarse qué sentido tuvo su dictación si el Tesorero tenía tal facultad, expresada en términos amplios en el art. 44 del DFL Nº 5. Y la respuesta, en nuestra opinión, sólo puede ser el que el legislador estableció una norma especial, relativa sólo a los remanentes de pagos provisionales, que difiere de la contenida en el art. 44 en cuanto la compensación en este caso no sería facultativa para el Tesorero y, además, en el hecho de que ella debe necesariamente efectuarse en el curso del mes de mayo de cada año tributario.

En consecuencia, en la medida en que dicho texto se invoque como vigente, prevalece, en cuanto norma especial, sobre el art. 44 y si el Tesorero no efectúa la imputación en el plazo fatal que la ley le otorga quedaría, en nuestra opinión, inhabilitado para efectuarla con posterioridad.

Si aplicamos estos razonamientos a la cuestión que originó el fallo en comentario, tenemos una nueva razón para estimar que la Corte debió acoger el recurso interpuesto por el contribuyente.

Personalmente, no compartimos la interpretación anterior. Nos parece que el inciso 2º del mencionado art. 7º tuvo la misma vigencia del inciso 1º, es decir, fue aplicable sólo para los remanentes que debían devolverse el año 1983. Fundamentamos nuestro aserto en las siguientes consideraciones:

-Considerando la ubicación de la norma, se trata del inciso 2º, de una disposición destinada a regular una situación especial para un período determinado. Si bien en numerosas oportunidades la técnica legislativa no es del todo adecuada, no parece en absoluto razonable que el legislador haya elegido esta vía para dictar una norma de carácter permanente que, por la materia de que trata, debería haberse incorporado a la Ley de la Renta o al art. 44 del DFL Nº 5.

-Considerando el contexto económico que existía a la época en que se dictó la ley, la materia reglada en el inciso primero, que sin duda tenía por objeto diferir egresos fiscales, es razonable estimar que este inciso segundo, en cuanto impone al Tesorero la obligación de compensar, obedecía al mismo objetivo; en consecuencia, teniendo vigencia transitoria el inciso 1º en función de la finalidad perseguida, también debe tenerla el segundo.

-Finalmente, debe considerarse la redacción de la parte final del inciso segundo que, en cuanto a la reajustabilidad de los montos a devolver, da una norma de carácter general y se remite al inciso primero respecto de las devoluciones que deba hacerse a las empresas relacionadas con el Estado, referencia que permite sostener que existe relación entre ambos incisos.

Ahora bien, vigente o derogado el inciso 2º del art. 7º, constituye un argumento más en favor de la tesis de que la compensación del art. 44 no opera por el solo ministerio de la ley. En efecto, según hemos visto, la única justifica-

Artículo: La compensación en materia tributaria
Revista: Nº194, año LXI (Jul-Dic, 1993)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

ción de este inciso se encontraría en que respecto de las situaciones allí señaladas le quita el carácter facultativo a la compensación estableciendo imperativamente la obligación del Tesorero de imputar dichos remanentes a las deudas del contribuyente con el Fisco, es decir, de realizar un acto, la imputación, destinado a extinguir dichas obligaciones.

Quisiéramos terminar estas reflexiones llamando la atención acerca de la declaración de incompetencia de la Corte de Apelaciones de Concepción[19].

No conocemos otras causas en que se haya planteado un problema de competencia en relación con un recurso de protección interpuesto por compensación de remanentes de pagos provisionales[20].

Atendido lo dispuesto en el Auto Acordado de la Corte Suprema, efectivamente era competente la Corte de Apelaciones de Santiago, puesto que la compensación, acto contra el cual se recurría, había sido efectuada por el Tesorero General de la República.

En algunos de los fallos citados en este comentario[21] se ha invocado por los recurrentes la Resolución Nº 1466 de 29 de diciembre de 1980 "mediante la cual el Tesorero General de la República, obrando en virtud del art. 10 del DL 937 del 23 de marzo de 1975, delega en los Tesoreros Regionales y Provinciales la facultad de compensar" establecida en el art. 44 del DFL Nº 5.

Entendemos que esa Resolución no se encontraría vigente al haberse derogado el DL 937,[22] texto que facultó al Tesorero para efectuar esa delegación. Dado que, por regla general, las Resoluciones de Tesorerías no se publican en el Diario Oficial no sabemos si, en la actualidad, existe alguna otra Resolución en el mismo sentido. Siendo, sin embargo, al tenor del fallo en comentario, un aspecto de vital importancia, nos pareció oportuno llamar la atención sobre el mismo.

(Comentario efectuado dentro del contexto de un proyecto de investigación financiado por Fondecyt).

[19] Cabe hacer presente que la incompetencia no fue planteada por el recurrido, sino declarada de oficio por la Corte.

[20] En el caso Hartwig similar al comentado, la Corte de Apelaciones falló el recurso y en el considerando 9º de la sentencia se expresa: "a) Desde luego aparece como sujeto activo del agravio no una persona natural determinada, sino el Servicio de Tesorerías (la Tesorería Regional de Concepción, al decir del recurso). Porque ha sido dicho Servicio, integrante de la Administración del Estado, quien ha actuado en la sucesión de decisiones administrativas que ha culminado con la negativa a dejar sin efecto la 'compensación' que motiva el recurso".

[21] Por ejemplo, en Forgen Química y en la sentencia de la Corte de Punta Arenas, ambas anteriormente citadas. Ambos casos, sin embargo, referidos a compensaciones con créditos distintos de los originados en remanentes de pagos provisionales.

[22] El DL 937 de marzo de 1975 fue derogado por la Ley 18.989.