Artículo: Modalidades de ejercicio del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado
Revista: Nº196, año LXII (Jul-Dic, 1994)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

Nº 196
AÑO LXII
JULIO - DICIEMBRE 1994
Fundada en 1933

ISSN 0303 - 9986

REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Artículo: Modalidades de ejercicio del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado
Revista: Nº196, año LXII (Jul-Dic, 1994)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

MODALIDADES DE EJERCICIO DEL CREDITO FISCAL EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

ELIZABETH EMILFORK SOTO
Profesora Derecho Económico
Universidad de Concepción

1. El crédito fiscal, como su nombre lo indica, es un derecho de carácter personal que el contribuyente -agente intermedio en el proceso de producción y comercialización- tiene en contra del Fisco. Sin embargo, es un crédito "sui generis" cuyo ejercicio se encuentra regulado en función de su fundamento u objetivo. De ahí que se ejerza esencialmente mediante la imputación al débito fiscal y, sólo en cuanto no pueda extinguirse por esta vía, procederá el reembolso[1].

En este sentido, las normas que regulan el mecanismo de la imputación en el derecho comparado son similares; si la cuantía de las deducciones excede el monto de los impuestos recargados en el período, dicho exceso debe arrastrarse a los períodos siguientes hasta su total extinción. El reembolso constituye entonces un derecho subsidiario, pero procedente en casi todas las legislaciones consultadas[2]. No siempre ha sido así, durante muchos años, el derecho francés aplicó la llamada "regla del tope o del butoir" destinada a crear un bloqueo contra la evasión[3], cuya interpretación extensiva y sus consecuentes efectos negativos motivaron probablemente su eliminación.

La razón del reconocimiento general en los textos europeos del derecho al reembolso de los remanentes de crédito fiscal, no obstante el carácter facultativo que le otorga la Sexta Directiva comunitaria[4], ha sido expresada en la Memoria del proyecto de ley sobre Impuesto al Valor añadido español, en los siguientes términos: "Es cierto que el derecho a la devolución del tributo puede suponer una evidente carga para el Tesoro Público e incluso hacer recaer sobre él mismo las consecuencias de algunos supuestos de defraudación fiscal, pero también lo es el que las limitaciones al ejercicio del derecho

[1] Para efectos del análisis no consideramos la devolución originada en las operaciones internacionales.

[2] Se exceptúa la legislación colombiana, que sólo concede el derecho respecto de las operaciones internacionales. Es posible que la explicación se encuentre en el hecho de que en ese país es improcedente el crédito fiscal por los bienes de inversión. La ley argentina tampoco prevé el reembolso como regla general (art. 20, Ley 23349).

[3] Análisis detallado de este sistema puede consultarse en Sullivan, Clara, *El Impuesto sobre el valor añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1978, págs. 124 y 167.

[4] El art. 18 Nº 4 establece que "... los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas", pudiendo denegar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante.

Artículo: Modalidades de ejercicio del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado
Revista: Nº196, año LXII (Jul-Dic, 1994)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

a la deducción, en los casos en que éste se traduce en derecho a la devolución del impuesto, pueden esterilizar una de las principales virtudes del mismo: su neutralidad, distorsionando el efecto normal del tributo..."[5].

2. Una breve revisión de algunos textos comparados nos permite extraer diversas consideraciones de orden general.

a) En todas ellas[6] el ejercicio del derecho se encuentra condicionado temporalmente.

Así, la ley española permite solicitar la devolución del saldo a favor, existente al 31 de diciembre de cada año, otorgando a la administración un plazo, los 6 meses siguientes a la presentación de la solicitud, para practicar una liquidación provisional. Si de ella resulta una cantidad a devolver, el reintegro debe hacerse, de oficio, dentro de un plazo de 30 días. Igual obligación procede si la liquidación provisional no se efectúa en el plazo señalado. El incumplimiento oportuno del reintegro habilita al contribuyente para solicitar el abono de intereses (arts. 48 de la ley y 84 Reg.)

La ley francesa considera devoluciones trimestrales y anuales, dependiendo del monto del remanente, y no considera como regla general el pago de intereses moratorios.

El texto italiano permite la devolución anual en situaciones específicamente establecidas y, en todo caso, cuando exista saldo a favor en los dos años precedentes. Se considera también el pago de intereses (art. 38 bis)[7].

b) El monto del excedente tiene importancia en las legislaciones italiana y francesa. En la primera, para ejercitar el derecho en la declaración anual el saldo a favor debe ser superior a 5 millones de liras. En la segunda, remanentes iguales o superiores a 5.000 FF posibilitan el reembolso trimestral, e iguales o superiores a 1.000 FF, el reembolso anual.

c) Las normas francesas y españolas no limitan el ejercicio del derecho; en cambio, la ley italiana establece, como se ha dicho, causales específicas para el reembolso anual. Entre ellas puede señalarse: que se trate de contribuyentes que en forma exclusiva o preferente soporten impuestos con tasas superiores a los que recargan; cuando no obstante operar exento, la ley reconozca el derecho a crédito fiscal; y, respecto del excedente generado en la adquisición de bienes amortizables o de bienes y servicios destinados a estudio o investigación.

d) No se exige expresamente que la situación excedentaria haya sido permanente en el período. Sólo la ley española parece considerarlo, al permitir el reembolso cuando los sujetos pasivos "no hayan podido efectuar las deducciones... por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas".

[5] Ministerio de Economía y Hacienda: *El Impuesto sobre el Valor Añadido Proyecto de Ley y Memoria: 1985*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985.

[6] Hace excepción la legislación mexicana en la que, conforme a los arts. 6º de la ley y 15 A del Reglamento se posibilita el reembolso mensual o anual previa declaración formulada por contador público que debe hacerse "de acuerdo con las disposiciones señaladas en el Código Fiscal de la Federación en relación con el dictamen de estados financieros y a las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo".

[7] La crítica al establecimiento de estas condiciones temporales puede consultarse en Colmenar Valdés, Salvador, "El Derecho a la deducción en el I.V.A.", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública Española*, Nº 157 II pág. 361.

Artículo: Modalidades de ejercicio del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado
Revista: Nº196, año LXII (Jul-Dic, 1994)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

e) Con excepción del texto español[8], el reembolso se encuentra expresamente previsto en el caso de cese de actividades.

3. La situación en Chile. La imputación, al igual que en todos los textos comparados, se efectúa en forma global. Esta afirmación tiene dos implicancias; en primer lugar permite sostener que nuestra ley acepta el carácter personal del derecho y, en consecuencia, el monto de los impuestos soportados en el período de declaración se compensa con la suma de los recargados en el mismo período, y no operación por operación.

En segundo término, permite hacer presente que en nuestra normativa el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica y no la empresa o actividad; en consecuencia, cada contribuyente presenta sólo una declaración por el conjunto de sus actividades, de modo que en definitiva créditos de una pueden compensar débitos de otra[9].

Si efectuada la imputación en la forma señalada el débito supera al crédito, se genera una diferencia que debe ser enterada en arcas fiscales dentro de los 12 primeros días del mes siguiente al vencimiento del respectivo período tributario. Si, a la inversa, es el crédito el excedentario, se origina un "remanente". Este remanente debe, conforme a lo dispuesto en el art. 26, acumularse a los créditos que tengan su origen en el siguiente período, y así, sucesivamente, hasta su extinción[10] o hasta el término de giro, en cuyo caso las sumas no utilizadas sólo pueden imputarse al impuesto que se origine en la venta o liquidación del establecimiento y al impuesto a la renta del último ejercicio. Si después de efectuadas esas imputaciones aún quedare un saldo, el Servicio de Impuestos Internos ha estimado, basándose en la circunstancia de que el texto legal utilice el adverbio "sólo", que no procede la devolución del exceso.

De manera que la ley chilena no considera como mecanismo "normal" el reembolso[11].

En este aspecto, recordemos que el texto original no contenía normas sobre reembolso de remanentes, los cuales debían ser arrastrados en la forma referida hasta su total extinción. Fue el DL 1606[12] el que reconoció al contribuyente un derecho de imputación amplio que le permitía utilizar los excedentes para solucionar cualquier clase de impuesto fiscal, incluso de retención; es sólo con el DL 2563, el año 1979, que se consagra, en el art. 74, el reembolso en forma amplia, pero en carácter subsidiario al de imputación general antes referido.

Amplio, por cuanto el único requisito para su ejercicio era la existencia de remanentes durante seis períodos tributarios consecutivos, exigencia de la cual podía prescindirse tratándose de empresas que iniciaran actividades.

[8] El proyecto del año 1981 contemplaba expresamente su procedencia; sin embargo, ya no se encuentra en el proyecto de 1985 ni en el texto definitivamente aprobado.

[9] Criterio reconocido por la jurisprudencia judicial, véase Gaceta Jurídica N° 37, 1983, pág. 103 y por la administrativa en oficio 2920 de 06.09.83.

[10] Para estos efectos, y con el objeto de mantener esas sumas en valores reales, la ley considera su reajustabilidad conforme a la variación de la Unidad Tributaria.

[11] La imposibilidad de efectuar la imputación, en el caso de cambio de sujeto del impuesto, puede dar lugar al reembolso en opción principal (art. 3° DL 825).

[12] D.O. 3.12.76. Este texto reemplazó el DL 825, introduciendo importantes modificaciones, entre otras la fusión del impuesto a las ventas y a los servicios y la extensión del derecho a crédito fiscal respecto de este último tributo, que en el texto anterior sólo procedía en forma excepcional.

Artículo: Modalidades de ejercicio del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado
Revista: Nº196, año LXII (Jul-Dic, 1994)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

Las recuperaciones fraudulentas, en gran medida facilitadas por la propia Administración[13], motivaron la derogación de la norma el año 1984[14].

Indudablemente, no era la forma más adecuada de enfrentar el problema. Si bien es cierto en nuestro país el reconocimiento del derecho al reembolso no tiene la trascendencia que presenta en el derecho europeo, no es menos cierto que hay actividades y situaciones que lo hacen necesario.

En efecto, en la medida en que nuestra legislación no reconoce las exenciones plenas[15], ni existen diferenciales de tasas, la presencia de remanentes debiera constituir una situación excepcional puesto que el débito se determina sobre una base imponible incrementada en el valor agregado en la etapa respectiva. Si, en condiciones normales y bajo los supuestos señalados, el crédito fiscal excediera persistentemente al débito, ello indicaría que los negocios no se desenvuelven en forma económicamente correcta o que se ha procedido en forma fraudulenta a omitir ventas o a incrementar el crédito.

Con este razonamiento, la derogación de la norma del art. 74 podría estimarse razonable. Sin embargo, hay situaciones en que la existencia de remanentes no es producto de maniobras fraudulentas ni de desaciertos económicos, sino consecuencia normal de circunstancias explicables. Tal ocurre, por ejemplo, respecto de empresas que inician actividades; de adquisiciones de bienes o utilización de servicios destinados al activo fijo; de empresas con ventas estacionales (por ej. agricultores) y de ciertos giros que suponen períodos más o menos largos para su explotación, tales como la actividad minera, la forestal, etc.

Posiblemente estas consideraciones motivaron la reincorporación del derecho a la devolución el año 1985[16], en términos similares a la norma derogada, pero limitado a los remanentes originados en adquisiciones destinadas a formar parte del activo fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste. (Art. 27 bis)[17].

Si bien la incorporación de esta norma constituyó un buen intento para solucionar las situaciones que generan los remanentes persistentes que pudiéramos calificar de "normales", ella resulta insuficiente, presentando, además, deficiencias y vacíos que es indispensable corregir.

Es insuficiente porque aun cuando en gran medida en los casos señalados los excedentes tienen su origen en el activo fijo, no siempre es así. Las actividades de ventas estacionales y las de maduración lenta no sólo incurren en remanentes por ese tipo de adquisiciones, sino también por gastos de tipo general. Ello queda de manifiesto en las consultas planteadas por agentes de la actividad forestal, referidas a desembolsos en la "adquisición de fertilizantes y herbicidas; servicios para la conservación y mantención de los bosques, y demás bienes del activo inmovilizado", todos los cuales, según el Servicio

[13] La aplicación del principio de la buena fe, en boga en aquella época, se tradujo en una liberalidad excesiva en el otorgamiento de las devoluciones amparadas en esta norma, renunciando de hecho la Administración, al menos en una primera época, al ejercicio de sus facultades fiscalizadoras. Representativo de estas facilidades es el oficio 3344 de 05.06.80, conforme al cual para solicitar la devolución no constituía requisito la presentación oportuna de las declaraciones. En la práctica no fue inusual el que se presentaran conjuntamente las 6 declaraciones exigidas por la ley.

[14] Ley 18.382 D.O. 28.12.84.

[15] Es decir, aquellas que no obstante su carácter exento otorgan derecho a deducción de los impuestos soportados. Las operaciones internacionales tienen un mecanismo propio de recuperación del tributo.

[16] Ley 18.471 D.O. 21.11.85.

[17] Los servicios fueron incorporados posteriormente por la Ley 18.682 D.O. 31.12.87.

Artículo: Modalidades de ejercicio del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado
Revista: Nº196, año LXII (Jul-Dic, 1994)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

de Impuestos Internos, no originan el derecho al reembolso por "constituir gastos de explotación y no costos del activo fijo"[18].

Para analizar los vacíos y las deficiencias del texto es necesario hacer previamente una descripción general del mismo.

De acuerdo con la ley, los contribuyentes gravados con el impuesto, y los exportadores, que tengan remanentes durante seis o más períodos tributarios consecutivos, originados en la adquisición de bienes destinados a formar parte de su activo fijo, o en la utilización de servicios que deban integrar el valor de costo de dicho activo, pueden imputar el saldo acumulado a cualquier impuesto fiscal. Subsidiariamente, es decir, en cuanto no tengan deudas por este concepto, pueden solicitar la devolución[19]. En el evento de que el remanente tenga carácter mixto, lo que probablemente constituirá la regla general, el monto a imputar o a devolver se determina según la proporción que represente el crédito fiscal por activo fijo en el crédito total de los períodos considerados.

a) Problema en el caso de recuperaciones anticipadas

El legislador no ha sido afortunado al indicar como beneficiarios del sistema a "los contribuyentes gravados"; entendemos que estas expresiones deben considerarse referidas a quienes han soportado el tributo[20]; en otras palabras, no constituye requisito para acceder al sistema el que el sujeto se encuentre realizando operaciones afectas. Esta conclusión fluye del inciso 2°, que implícitamente reconoce el derecho aun a quienes no han comenzado a efectuar las operaciones propias de su giro[21].

En efecto, conforme a esta disposición: "Los contribuyentes señalados en el inciso anterior que realicen ventas o prestaciones de servicios y, en dicha oportunidad, se determine que han importado o adquirido bienes corporales muebles o inmuebles afectados a operaciones gravadas y exentas, excluidas de estas últimas las exportaciones, cuyos remanentes no fueren imputados o devueltos en la forma proporcional que determina el reglamento o se determine que se ha efectuado una imputación u obtenido una devolución del remanente de crédito fiscal superior al que correspondía de acuerdo a la ley o a su reglamento, deberán devolver el exceso debidamene reajustado de acuerdo con el art. 27, adicionándolo al débito fiscal en la primera declaración del Impuesto al Valor Agregado".

La circunstancia de que estas recuperaciones anticipadas no tengan un reconocimiento legal expreso sino indirecto, en la forma referida, genera un problema de delimitación de la norma: ¿la recuperación anticipada es un derecho no condicionado? o, ¿la Administración puede limitarlo cuando previsiblemente el sujeto operará no afecto total o parcialmente?

El Servicio de Impuestos Internos, consultado en relación con la procedencia

[18] Oficio N° 1675 de 17.05.91. El criterio administrativo se basa en el DS 871, que contiene el Reglamento de contabilidad forestal y cuyo art. 14 considera gastos de explotación, entre otros, el valor de los abonos, los gastos comprendidos en el cumplimiento del plan de manejo de la plantación forestal o del bosque natural que se ha explotado en el período que comprende el ejercicio; los gastos de conservación y mantención del activo inmovilizado, etc. En relación con plantaciones de árboles frutales, véase oficio 3778 de 12.11.90.

[19] El DS 1269 D.O. 28.02.86 establece los requisitos y la forma de hacer efectivos estos derechos.

[20] El Servicio de I.I., instruyendo sobre la materia, ha utilizado las expresiones "contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado". Circular N° 55 27.12.85.

[21] Así lo reconoce expresamente la circular 55, que al instruir sobre la obligación de reintegro señala: "En el evento que por no existir ventas o prestaciones de servicios..., y por lo tanto no pueda determinarse la procedencia del derecho al crédito fiscal, o bien no pueda aplicarse la proporcionalidad..."

Artículo: Modalidades de ejercicio del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado
Revista: Nº196, año LXII (Jul-Dic, 1994)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

de la recuperación de los impuestos soportados en la construcción de un hospital, ha sostenido: "...como el propio contribuyente informa que atenderá a las personas que lo soliciten gratuitamente, y que también atenderá, aunque en menor escala, por los sistemas de Fonasa e Isapres, se infiere de esta declaración que no se trataría de un contribuyente 'gravado' con el impuesto del título II, como lo exige expresamente el art. 27 bis en su parte inicial como requisito fundamental para gozar del beneficio".

"Por consiguiente, de acuerdo con dicha declaración, deberá denegarse al contribuyente acogerse al citado art. 27 bis. No obstante si hace presente nuevas argumentaciones sobre la posible existencia futura de prestaciones de servicios afectos al IVA, y en atención a que la norma legal no prevé un mecanismo aplicable en estas circunstancias, el contribuyente deberá presentar una declaración jurada ante notario en que especifique un presupuesto estimado de ingresos gravados y no gravados con el impuesto, para los efectos de devolución respectiva y las responsabilidades que procedan"[22]. Se trata evidentemente de una solución práctica, pero en nuestra opinión, absolutamente ilegal y contraria, incluso, al criterio sostenido por el Servicio en la circular 55 antes citada.

Deficiencias presenta también el mecanismo de reintegro por devoluciones anticipadas improcedentes. Sin embargo, ellas se originan en la intención del legislador de mantener la coherencia con el sistema general de cálculo de la proporcionalidad en el caso de sujeción parcial. En efecto, la ley ordena reintegrar el remanente imputado o devuelto en exceso cuando, efectuadas las *primeras operaciones en el período tributario respectivo*, se determine que la recuperación fue indebida total o parcialmente, por encontrarse dichas operaciones exentas o no gravadas ya sea en su totalidad o en parte[23], adicionándolo al *débito fiscal en la primera declaración* del Impuesto al Valor Agregado.

De manera que para determinar si ha existido recuperación improcedente sólo deben considerarse las operaciones del primer período; si en él el contribuyente opera exclusivamente afecto, la recuperación será debida y no habrá obligación de reintegro. Esta norma, unida a la ausencia de mecanismo de regularización posterior, abre la puerta a la evasión lícita. Sin embargo, como decíamos, es concordante con el sistema general: si la afectación del bien se determina en el período de adquisición y en función de las operaciones realizadas en él, al no existir, en el caso de recuperaciones anticipadas operaciones que permitan determinar esa afectación o la proporcionalidad, el legislador se limitó a considerar el primer período como período de adquisición.

La circunstancia de establecerse que el reintegro debe efectuarse "adicionándolo al débito fiscal..." origina problemas, puesto que no considera la situación que puede producirse si el contribuyente, que obtuvo el reembolso, nunca efectúa operaciones afectas, ya sea porque opera en definitiva totalmente exento o porque de hecho no desarrolla actividades del giro. Un ejemplo de esta última situación se encuentra en la causa "Hernández Alvarez con I.I." [24]. En ella el contribuyente agricultor obtuvo reembolsos por remanentes acumulados en los períodos agosto de 1981 a enero 1982; sin embargo, hasta el 7 de junio de 1984, fecha en que vendió el predio agrícola, no generó ingresos afectos a IVA. En este caso el reembolso fue legalmente obtenido, sin embargo, en definitiva resultó improcedente. La recuperación efectuada ¿debe objetarse por haber destinado los bienes a una operación no afecta (la venta del predio)? o ¿por incumplimiento

[22] Oficio 3197 de 30.08.93.
[23] Circular 55 citada.
[24] Véase *Gaceta Jurídica* N° 113 pág. 101. La Corte Suprema rechazó la reclamación del contribuyente por aplicación de lo dispuesto en el art. 23 N° 2.

Artículo: Modalidades de ejercicio del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado
Revista: Nº196, año LXII (Jul-Dic, 1994)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

de la obligación de reintegro? y, si se aceptara esta segunda alternativa, ¿cuándo se hizo exigible esta obligación?, ¿al vender el predio estimando que en ese momento puso término al giro? y, ¿si hubiere tenido otras actividades en razón de lo cual no hubiere hecho término de giro?

No cabe duda que es urgente proceder a una revisión del texto, a cuyo efecto podría ser conveniente regular, separadamente, las recuperaciones anticipadas.

En la legislación española, los arts. 46 de la ley y 77 a 80 del reglamento se refieren específicamente a las "Deducciones anteriores al comienzo de las actividades empresariales o profesionales". A tal efecto, se autoriza una deducción provisional, determinada por la Administración a propuesta del sujeto pasivo, teniendo en cuenta las características de las futuras actividades[25]. Naturalmente, una vez que éstas se inicien deben corregirse las rebajas efectuadas; sin embargo, a diferencia de nuestra ley que, concordante con el hecho de no establecer regularizaciones prorrata temporis, sólo atiende como hemos visto al primer período en que se efectúan operaciones del giro, la ley española establece que la rectificación debe efectuarse considerando "el porcentaje definitivo que globalmente corresponda al período de los tres primeros años[26] del ejercicio de la actividad".

Así, si considerando las operaciones del giro efectuadas durante los tres años referidos resulta que aquéllas con derecho a deducción constituyeron, por ejemplo, el 60% de las totales y el sujeto en base a la determinación provisoria había recuperado un 75% de los impuestos soportados, debe reintegrar la diferencia del 15%. Si la relación hubiera sido a la inversa, el contribuyente tiene derecho a una deducción complementaria por esa diferencia[27].

La ley mexicana considera también, en el art 4°, las inversiones o gastos en períodos "preoperativos" estableciendo que, respecto de ellos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto. Si de dicha estimación resulta diferencia del impuesto por error en el cálculo de gastos o inversiones que no exceda del 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos siempre que el pago se efectúe espontáneamente.

b) Imprecisiones terminológicas

-Aun cuando el concepto de "activo fijo" se encuentra suficientemente precisado en la disciplina, el Servicio de Impuestos Internos ha hecho de él una interpretación restrictiva. Así, ha sostenido : "Los vehículos motorizados adquiridos para cederlos en arrendamiento integran el activo fijo de la empresa arrendadora; sin embargo, no se podrá pedir la devolución del remanente acumulado -por seis meses consecutivos a lo menos- de crédito fiscal del IVA soportado al comprarlos... en cuanto se ha reconocido

[25] La devolución de los impuestos opera conforme al régimen general, es decir, por el saldo a favor existente al 31 de diciembre. Los impuestos soportados como consecuencia de la adquisición de terrenos sólo son deducibles a partir del momento en que se inicien efectivamente las operaciones.

[26] Para estos efectos se considera como primer año de ejercicio de la actividad aquél durante el cual el sujeto comience el ejercicio habitual de sus actividades, siempre que dicho inicio tenga lugar antes del 1 de julio; en caso contrario, el año siguiente.

[27] Tratándose de bienes de inversión la regularización de las deducciones debe comenzar a efectuarse a partir del primer año de inicio efectivo del giro, a cuyo efecto la ley establece parámetros distintos para los 2 primeros años y el aplicable para los demás bienes desde el tercer año en adelante.

Artículo: Modalidades de ejercicio del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado
Revista: Nº196, año LXII (Jul-Dic, 1994)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

que esos bienes van a ser vendidos y, por consiguiente, no continuarán afectos o destinados a la operación gravada de darlos en arrendamiento"[28].

Con un criterio similar podría llegar a excluirse del sistema a las empresas de leasing, en especial si se considera que en virtud de la norma agregada en el inciso final[29] se permite al arrendatario de un bien importado en virtud de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra, acogerse a las disposiciones del 27 bis.

En consecuencia, parece necesario precisar la situación de estas empresas: los bienes que ellas entregan en leasing ¿forman parte, para estos efectos, del activo fijo?, o, ¿la circunstancia de que el contrato lleve implícita la opción de compra permitiría sostener que los bienes son del activo realizable?

-El criterio administrativo ha excluido también, de hecho, a las empresas constructoras; pronunciándose ante la consulta formulada por una compañía de seguros que desarrollaba además el giro de construcción, en el cual pretendía edificar un inmueble para darlo en arrendamiento con opción de compra, estimó el Servicio que "mientras el bien inmueble no se destine a un uso preciso que le dé el carácter de un bien del activo fijo de la empresa, no puede clasificarse como un bien perteneciente a dicho activo"[30]. Este planteamiento implica presumir que todo inmueble construido por una empresa constructora está necesariamente clasificado en el activo realizable, lo que no siempre es efectivo.

Recordemos finalmente que, como hemos visto, el Servicio ha excluido del concepto, por aplicación de los reglamentos de contabilidad respectivos, ciertos desembolsos relacionados con la actividad agrícola y forestal sin considerar que la clasificación de activos que esos textos establecen se ha hecho en función de las necesidades del impuesto a la renta y no se adecuan al objetivo de la norma en comentario.

-Otro ajuste terminológico, necesario por el estrecho criterio con que la Administración interpreta las normas ateniéndose al tenor literal del texto y prescindiendo del objetivo que con él se persigue, se observa en el oficio 2669/94. Consultado el Servicio acerca de la procedencia del art. 27 bis respecto de los impuestos soportados en razón de una promesa de compra de un bien inmueble, sostuvo que la mera promesa "sólo faculta al comprador, que a su vez sea sujeto de derecho del tributo, a utilizar el crédito equivalente, período a período, de acuerdo a las reglas generales del art. 23 del mismo cuerpo legal".

No procede, en consecuencia, la aplicación del art. 27 bis, ya que esta norma "establece el beneficio de la devolución, exclusivamente, para el remanente acumulado de crédito fiscal del IVA soportado, en lo pertinente, al adquirir bienes, al comprarlos, esto es, el IVA generado en la transferencia misma del dominio de aquellos bienes que integrarán el activo fijo de la empresa".

Olvida el Servicio que, de acuerdo al DL 825, las promesas de venta de inmuebles constituyen "actos asimilados" a venta, en consecuencia debe entenderse que el bien ha sido adquirido; olvida también que, tratándose de inmuebles, el devengo del impuesto y su facturación se hace contra flujos de dinero y, en definitiva, contra *escritura* y que por tanto la inscripción que determina la transferencia del dominio es irrelevante para esos efectos.

[28] oficio 3636 de 24.09.93. El problema en este caso incide fundamentalmente en el cambio de afectación del bien y, en consecuencia, el criterio es erróneo puesto que los bienes serán destinados a una operación afecta sin que, con la normativa actual, tengan relevancia los cambios sobrevinientes.
[29] Ley 18.634 de 05.08.87.
[30] oficio 3391 de 08.10.91.

Artículo: Modalidades de ejercicio del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado
Revista: Nº196, año LXII (Jul-Dic, 1994)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

c) Obligación de reintegro

Hemos analizado y criticado la primera causal de reintegro en el caso de recuperaciones anticipadas improcedentes. La ley agrega una segunda situación que puede dar lugar a la obligación de restituir las sumas obtenidas al amparo del art. 27 bis, al señalar, escuetamente: "De igual forma deberá devolverse el remanente en el caso de término de giro de la empresa".

El Servicio de Impuestos Internos, excediéndose indudablemente en sus facultades, ha creado la causal, el procedimiento y los efectos del reintegro[31].

En cuanto a la primera, establece que la obligación de devolver las cantidades recuperadas por esta vía surge cuando la suma de los débitos generados con posterioridad a la recuperación y hasta el término de giro, no superen el monto de las cantidades devueltas o imputadas; entendiendo que, en esta situación, "la restitución anticipada no se encuentra saldada". El monto a reintegrar está constituido "por las cantidades recuperadas no cubiertas con los débitos fiscales".

La devolución debe efectuarse, según las instrucciones del Servicio, "en el término de giro", expresiones bastante ambiguas que no delimitan con precisión el momento u oportunidad en que debe procederse a ellas.

Las sumas restituidas recuperan el carácter de crédito fiscal para el contribuyente, quien podrá, conforme a lo dispuesto en el art. 28, imputarlo al impuesto a la renta del último ejercicio[32]. De ello se desprende que en este caso, a diferencia del anterior, no se trata de una "recuperación indebida o improcedente" puesto que las cantidades devueltas recuperan su carácter original; sólo constituye una fórmula destinada a evitar que a través del mecanismo del art. 27 bis se eludan las limitaciones y especialmente la pérdida del saldo no imputado, establecidas en el art. 28 para el caso de término de giro.

En la medida en que se acepte que los remanentes existentes al momento del cese de las actividades del contribuyente no pueden ser objeto de devolución o de traspaso, aspecto que como veremos es discutible, parece indispensable regularizar esta causal de reintegro consagrándola legalmente.

d) Caución

Deficiencias se observan también respecto de la forma de caucionar esta recuperación especial.

De acuerdo al inciso 5° del art. 27 bis: "Para los efectos de la devolución a que se refiere este artículo, el Tesorero General de la República deberá exigir, previo al reembolso, garantías o cauciones cuya naturaleza y monto guarden relación con la devolución solicitada en la forma y condiciones que establezca el Reglamento".

El DS 1219, en su art. 5°, cumple el mandato legal exigiendo "una letra aceptada o un pagaré suscrito ante Notario, girados a nombre de la Tesorería General de la República y con vencimiento a 180 días contados desde la fecha de presentada la solicitud de devolución, cuyo monto expresado en Unidades Tributarias mensuales no podrá ser inferior a los créditos cuya recuperación se solicita".

Llama la atención, en primer lugar, que, sin que se divise razón que lo justifique, la exigencia de garantía se haya limitado a la alternativa del reembolso y no a las situaciones en que tiene lugar la imputación.

En segundo lugar, el que la caución se constituya a través de una letra de cambio o de un pagaré, es decir, considerando como respaldo sólo los bienes del contri-

[31] Circular 55 cit.

[32] El Servicio supone que el IVA originado en la venta o liquidación del establecimiento se encuentra comprendido en los débitos computados para determinar la obligación de reintegro.

Artículo: Modalidades de ejercicio del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado
Revista: Nº196, año LXII (Jul-Dic, 1994)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

buyente, no parece ser la forma más adecuada para cautelar los intereses fiscales. Tampoco nos parece conveniente el plazo por el cual se constituye la garantía.

Distinta es la situación en el derecho comparado. En Francia, conforme al art. 242 O J del Anexo II del CGI, la Administración está facultada para requerir a quienes soliciten reembolso de remanentes "una caución solvente que se comprometa solidariamente con ellos al reintegro de las sumas indebidamente percibidas".

En la práctica, la garantía se exige excepcionalmente en aquellos casos en que existe peligro para los intereses del Tesoro, como ocurre por ejemplo con empresas nuevas (de menos de 2 años); con aquellas cuyas inversiones se encuentran sujetas a gravámenes (prendas o hipotecas, etc.); empresas marginales, entendiendo por tales las que tienen dificultades derivadas de una gestión deficiente y las de mala reputación fiscal.

La garantía puede ser personal, otorgada por alguna institución financiera; o real, constituida en valores del Estado o garantizados por el Estado, debiendo mantenerse por un período de 2 años contados desde la decisión que autoriza el reembolso[33].

e) Naturaleza jurídica de la obligación de reintegro

Se trata de determinar si las sumas que deban reintegrarse por aplicación de algunas de las causales antes señaladas configuran o no una "deuda de impuestos".

El inciso 7° del art. 27 bis establece que la no devolución de las sumas imputadas o devueltas en exceso, que no constituya fraude, "se sancionará como no pago oportuno de impuestos sujetos a retención o recargo...". De esta forma resuelve uno de los problemas en los cuales tiene incidencia la calificación jurídica, cual es el de los efectos de la mora.

Sin embargo, hay otras situaciones en que dicha calificación es importante[34]; tal ocurre, por ejemplo con la posibilidad de impetrar la condonación de los intereses penales o de las multas; de acogerse a los beneficios que pudieran otorgar leyes de condonación, de prescripción o de convenios de pago de impuestos adeudados[35].

Las expresiones utilizadas por el legislador dan a entender que esas sumas no son impuestos de retención o recargo; sólo las considera tales para efectos de la mora, ¿implica esto que no son impuestos?

No conocemos un criterio expreso de la Administración sobre la materia. Indirectamente, a propósito de los beneficios otorgados por la Ley 18.337, el Servicio sostuvo: "Los contribuyentes que procedan a rectificar declaraciones y, como consecuencia de ello, resulta que deberían reintegrar al Fisco sumas recibidas indebidamente, por ejemplo por concepto de devolución de pagos provisionales o de créditos de IVA no pueden impetrar a su favor los beneficios de la Ley 18.337 ya que ésta tiene por finalidad otorgar facilidades para el pago de *impuestos y contribuciones* morosas en los casos y condiciones específicamente previstos en ella y no dar facilidades para el reintegro de sumas obtenidas indebidamente, lo que no está contemplado en sus disposiciones, las que deben interpretarse en forma restrictiva por ser normas de carácter excepcional"[36].

Asimismo, en una situación similar, como es el reintegro indebido de IVA a los exportadores, la posición del Servicio en la práctica ha sido la de estimar que la obligación de devolver las sumas indebidamente obtenidas no constituye obligación de "im-

[33] "La taxe sur la valeur ajoutée". *Revue Fiduciaire*, supplément au numero 2281, junio 1991. pág. 204.

[34] Otras consecuencias pueden consultarse en Dumay Peña, Alejandro, "Naturaleza jurídica de las sumas correspondientes a devoluciones cursadas por el Fisco, que se califiquen de indebidas", *Revista Impuestos* N° 43, junio 1994, pág. 7.

[35] Como por ejemplo, la Ley 18.337 ó 19.041

[36] Circular 44 de 11.10.84

Artículo: Modalidades de ejercicio del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado
Revista: Nº196, año LXII (Jul-Dic, 1994)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

puestos" y, en consecuencia, no procede la facultad que el Código Tributario otorga al Director Regional para condonar los intereses penales.

Se ha sostenido, en doctrina, que "quien recibe del Fisco una prestación improcedente, no es deudor de tributos. Su compromiso emana de la falta de título respecto de los dineros que obran en su poder..., el Fisco ha hecho un pago indebido, por lo que, correlativamente, el particular carece de título legítimo para conservar en su poder las sumas recibidas, pero no se trata de una deuda tributaria, desde el momento en que no existen gravámenes impagos"[37].

Concordamos plenamente con el autor citado; diferimos, sin embargo, en el fundamento. En nuestra opinión, el remanente es el crédito fiscal y, en consecuencia, tiene su misma naturaleza jurídica. Como dijimos al comienzo, estamos frente a un derecho personal, considerado "crédito de impuesto" *sólo en cuanto está destinado a compensar una deuda de esta naturaleza*; la obligación tributaria propiamente tal se extingue pues, en todo o en parte, con el ejercicio del derecho a la deducción; "pero *el impuesto* (o la obligación de impuesto) es siempre y sólo aquella que surge por haberse cedido un bien, prestado un servicio o efectuado una importación"[38].

Si el crédito fiscal y por tanto su remanente no constituyen una obligación de impuesto, las sumas reembolsadas por este concepto tampoco lo son; y no existe ninguna justificación para sostener que, al surgir la obligación de reintegrar, esas cantidades cambian de naturaleza jurídica.

Los problemas que hemos planteado demuestran la necesidad de hacer una revisión integral del texto. Y en esta tarea creemos que no debe considerarse sólo la solución de los aspectos puntualmente señalados; es necesario un cambio en el enfoque del problema de los remanentes, en el sentido de reconocer como principio general la posibilidad del reembolso.

La experiencia "traumática" originada en el texto primitivo no justifica, en nuestra opinión, el criterio restrictivo no sólo de la ley, sino fundamentalmente de la Administración. El establecimiento de plazos adecuados a la realidad chilena y al objetivo perseguido y un eficiente mecanismo de fiscalización y de cauciones permiten minimizar el riesgo de evasión. Las deficiencias que han existido en esta materia no pueden justificar la limitación del derecho, por cuanto, como bien señala Colmenar Valdés: "El empresario sólo anticipa la carga tributaria que recupera a través de su traslación o repercusión. Obligar entonces al sujeto pasivo a soportar la gravitación de dicha carga, incluso cuando previsiblemente ha tenido ya lugar el consumo final, supone agregar a la misma un coste financiero injustificado, que, si las condiciones de competencia y la circulación fiduciaria de los bienes lo permiten, acabará por incorporarse al precio de los productos o servicios, implicando una carga tributaria oculta que minará la neutralidad del impuesto"[39].

[37] Dumay, op. cit., pág. 8

[38] Bosello, Furio: *L'Imposta sul valore aggiunto*. Cooperativa Libraria Universitaria Editirice Bologna, 1979, pág. 31.

[39] Colmenar Valdés, Salvador: "El Derecho a la deducción en el I.V.A." en *R.D.F. y H.P.* española N° 157 II, 1982, pág. 361.