

NATURALEZA JURÍDICA DEL IVA CRÉDITO FISCAL Y SUS EFECTOS EN LOS PROCESOS DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

Antonio Faúndez Ugalde

Profesor de Derecho Tributario,
Doctorado © en Derecho,
Magíster en Gestión Tributaria,
Colaborador CET UChile



ABSTRACT

Este artículo plantea una nueva teoría sobre la naturaleza jurídica del IVA crédito fiscal¹ en contraposición de las actuales corrientes que lo ligan a la teoría de los derechos personales o de crédito y a la teoría de los derechos personalísimos. Asimismo, sobre la base de este nuevo enfoque, se analizarán las incidencias que se verifican en los procesos de reorganización empresarial, particularmente, en los casos de conversión de empresas individuales y en la división y fusión de sociedades.

Dedicado a mis alumnos.

¹ En este artículo utilizaré la expresión IVA crédito fiscal, que es la que ha recibido un uso más corriente en la mayoría de los textos que tratan la materia, sin perjuicio de precisar, en el desarrollo del texto, su verdadero alcance.

1.- INTRODUCCIÓN

Siempre insisto en las clases de derecho tributario en tener claridad en los términos que se utilizan para alcanzar un buen razonamiento, sin embargo, se cuestiona a menudo que, al parecer, la tributación requiere un tecnicismo que escapa de las ciencias jurídicas.

El tecnicismo no es más que un procedimiento práctico de hacer o ejecutar a partir de fuentes del conocimiento, sin embargo, la técnica, por sí sola, no alcanza un razonamiento. Si llevamos dichas técnicas al plano de la investigación jurídica, el destacado profesor Aníbal Bascuñan² nos advirtió que la técnica se diferencia del método en que no es un modo de pensar sino un modo o un procedimiento de hacer o de ejecutar, que comprende la búsqueda, individualización y aprovechamiento de las fuentes del conocimiento y el registro, clasificación y señalamiento de los datos que ellas arrojan. En tal sentido, el conocimiento científico jurídico requiere no sólo de reglas técnicas en el desarrollo de un razonamiento, sino que, además, de un método científico dado por reglas lógicas. Tal complemento es necesario. La técnica se pone al servicio del método, y éste no puede ser operativo sino con la técnica.

Pero, qué tiene que ver todo esto con el título que he propuesto en este artículo. Créanme que se encuentra muy relacionado, especialmente cuando me refiero a tener claridad en los términos que se utilizan para alcanzar un buen razonamiento. Así, si no tengo claridad sobre el contenido jurídico de los créditos fiscales que se imputan para determinar el impuesto sobre las ventas y servicios, correría el riesgo de establecer un razonamiento equivocado que podría provocar efectos adversos en la tributación de las empresas o en la aplicación de las normas jurídicas que realizan los jueces. Por lo tanto, no se puede pretender hablar de investigación científica –como fuente de toda ciencia– si no se adopta, previamente, un método riguroso en la precisión terminológica que conduce a determinados conceptos. Norberto Bobbio³, refiriéndose a la precisión terminológica, indica que la teoría fundamental del derecho debe

² BASCUÑAN VALDÉS, Aníbal, *Manual de técnica de la investigación jurídica* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1961), p. 45.

³ “*La teoria fondamentale del diritto deve essere rivolto in primo luogo a una revisione concettuale di fornire idee precise, la fissità e la chiarezza, fornendo il linguaggio giuridico di coerenza, chiarezza e rigore che richiede pensiero scientifico... Costruire una scienza vuol dire costruire un linguaggio rigoroso, onde vale come scientificamente vera non già quella proposizione che si adegua alla verità obiettiva, ma che é espressa con termini che rispettano le regole valide nell’ambito del sistema entro cui si pone*” (BOBBIO, Norberto, *Teoría della scienza giuridica* [Turín, 1950] p. 200).

dirigirse, en primer lugar, a una revisión conceptual para ofrecer ideas precisas, fijas y claras, siempre que el lenguaje jurídico dé coherencia, claridad y el rigor que requiere el pensamiento científico.

Es por lo anterior, que mi consejo radica en tener claridad en los conceptos para la elaboración de un adecuado razonamiento. Restituto Sierra⁴ señala que las operaciones básicas del trabajo intelectual son tres: formación de conceptos, formación de juicios, proposiciones o enunciados y razonamiento o realización de inferencias. El concepto es una idea por medio de la cual nuestro intelecto se representa una realidad. La designación lingüística del concepto es conocida como término. Por su parte, la idea que relaciona conceptos se llama juicio o proposición y su forma de expresión lingüística se denomina enunciado. La derivación de distintos enunciados da lugar a una tercera forma de actividad intelectual: el razonamiento.

Es importante que se considere el consejo –o la metodología jurídica– anterior para lo que se viene en los próximos acápite, en donde intentaré explicar, lo más claro que me sea posible, sobre la naturaleza jurídica de los créditos fiscales con la finalidad de poder establecer, con precisión, los efectos que derivan en los procesos de reorganización empresarial, especialmente, en los casos de conversión de empresas individuales y en la fusión y división de sociedades.

2.- NATURALEZA JURÍDICA DEL IVA CRÉDITO FISCAL

2.1.- Planteamiento

Para establecer los efectos del IVA crédito fiscal en los procesos de reorganización empresarial, previamente se debe establecer, con precisión, el contenido jurídico de dicha institución. La precisión terminológica de su concepto permitirá el razonamiento adecuado de sus efectos.

La mayor parte de los autores chilenos, en sus análisis al impuesto sobre las ventas y servicios, omiten referirse al tema de la naturaleza jurídica del IVA crédito fiscal, catalogándolo, sin mayores ambages, como un derecho patrimonial que puede

⁴ SIERRA BRAVO, Restituto, Tesis doctorales y trabajos de investigación científica (Madrid, Paraninfo, 1995), pp. 75 y ss.

disponerse libremente⁵. El Servicio de Impuestos Internos también ha asumido un criterio, calificando dicha institución como un derecho personalísimo, que solamente puede ser utilizado por el titular que lo generó, no pudiendo ser aprovechado por otra empresa. Luego se analizarán en más detalle cada una de estas posturas.

Sin embargo, cabe preguntarse, ¿por qué no ha existido una unificación de criterios entre los autores? ¿Dónde radica el problema? ¿Por qué los tribunales también omiten referirse a este tema en sus sentencias? Aunque parezca raro, la respuesta es simple: por la falta de estudios científicos en nuestro país en el campo del impuesto al valor agregado. Tal vez la obra más completa que conozco, desde un punto de vista histórico como dogmático, es la obra de la autora Elizabeth Emilfork titulada *Impuesto al valor agregado: el crédito fiscal y otros estudios*, publicada en el año 1999, que no obstante todo el valor doctrinario que ha representado para nuestros estudios, no concluye en una posición concreta sobre el contenido jurídico del IVA crédito fiscal.

Pero, antes de resolver el problema planteado, demos un vistazo al sistema de determinación del impuesto sobre las ventas y servicios que ha adoptado nuestro país, lo que constituirá la base para las conclusiones que pretendo dar a conocer.

2.2.- Sistema de determinación del impuesto al valor agregado (IVA)

Se coincide ampliamente entre los autores en que el impuesto al valor agregado constituye un sistema que representa muchas ventajas frente a la imposición acumulativa o en cascada, lo que se refleja en la mayor parte de los países del mundo. Sin embargo, el sistema de determinación no ha sido igual en todos los países, lo que ha dependido, en gran medida, de las políticas económicas implementadas para una efectiva recaudación de los impuestos⁶.

En doctrina, se han establecido principalmente dos procedimientos para la determinación del valor agregado: el de adición y el de sustracción. Este último, a su vez, puede desarrollarse como un método de base en base o, también, de impuesto en impuesto.

⁵ Vid. URENDA BILICIC, Nicolás, *División y fusión de sociedades, efectos tributarios* (Santiago, Editorial La Ley, 2004), p. 170; en el mismo sentido, PUELMA ACCORSI, Álvaro, *Sociedades*³ (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2003), T. I, p. 212.

⁶ Para ver los aspectos históricos sobre el impuesto al valor agregado sugiero consultar la obra de Clara SULLIVAN titulada *The tax on value added*, publicada en el año 1965 por *Columbia University Press*, New York, cuyo ejemplar puedes encontrar en la Biblioteca San Joaquín de la Pontificia Universidad Católica de Chile.

El método calculado por adición, implica que el valor agregado que servirá de base para el impuesto estará formado por aquella parte del valor total al que se le dedujo la contribución de los bienes y servicios provenientes de otras empresas que formaron parte de su proceso productivo. Sin embargo, como en la práctica resulta complejo determinar las deducciones que efectivamente se produjeron, los países que han seguido este procedimiento han optado por definir directa o indirectamente cada uno de los elementos que, sumados, constituirán el valor agregado gravado con impuesto⁷.

El método de sustracción de base en base, llamado también como método de ventas o de sustracción de coste o de sustracción directa o, también, de sustracción propiamente tal, consiste en que el valor agregado se determinará deduciendo de las ventas imponibles los desembolsos de la empresa en productos intermedios. Así por ejemplo, un primer vendedor, que no generó ningún desembolso en la producción, su valor agregado corresponderá al total del precio de venta equivalente a \$1.000. Seguidamente, en esta cadena de producción, el segundo vendedor, que tuvo que desembolsar \$1.000, pero que vendió en un precio de \$1.200, el valor agregado sobre el cual recaerá el impuesto será equivalente a \$200. Veamos el siguiente cuadro explicativo, considerando una tasa del 20%:

Etapa	Precio de venta	Precio de compra	Valor agregado	Tasa	Impuesto
1ª etapa	1.000	0	1.000	20%	200
2ª etapa	1.200	1.000	200	20%	40
3ª etapa	2.000	1.200	800	20%	160
Impuesto total					400

En los dos métodos anteriores –el de adición y el de sustracción de base en base– la base imponible del impuesto estará constituida, precisamente, por el valor agregado al precio de venta, por lo que aún no cabe hablar de la institución del IVA crédito fiscal.

El método de sustracción de impuesto en impuesto, también denominado de crédito contra el impuesto, implica considerar, como minuendo, la suma de los impuestos recargados por el contribuyente en un período determinado y, como sustraendo, la suma de los impuestos soportados por dicho contribuyente en el mismo período. Sigamos el mismo ejemplo anterior, considerando una tasa del 20%:

⁷ Vid. EMILFORK SOTO, Elizabeth, *Impuesto al valor agregado: el crédito fiscal y otros estudios* (Santiago, Editorial Jurídica Congreso, 1999), p. 30, quien cita a Aristide Mondani.

Etapa	Precio de venta	Impuesto recargado (1)	Precio de compra	Impuesto soportado (2)	Impuesto a pagar (1) – (2)
1ª etapa	1.000	200	0	0	200
2ª etapa	1.200	240	1000	200	40
3ª etapa	2.000	400	1200	240	160
Impuesto total					400

De lo anterior se desprende que en Chile el sistema de determinación del impuesto sobre las ventas y servicio, radica en un sistema de sustracción de impuesto en impuesto o crédito contra el impuesto, lo que lleva a firmar que se trata de un impuesto al consumo, es decir, que incide en el consumidor final, manteniéndose el principio de neutralidad respecto de los partícipes en la cadena de producción.

Es el inciso segundo del artículo 20 de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios⁸ la disposición que reconoce el sistema anterior al señalar que “[e]l impuesto a pagarse se determinará, estableciendo la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal”. Es decir, el total de los impuestos recargados en el precio de las ventas o servicios del contribuyente, que constituye el minuendo de la operación, se deducirán el total de los impuestos soportados por dicho sujeto, que constituye el sustraendo de la misma operación. El referido sustraendo es lo que en Chile constituye el denominado IVA crédito fiscal y, en la legislación comparada, se habla de derecho a deducción.

Es importante tener presente la primera conclusión que arribaré en base a los sistemas de determinación del impuesto al valor agregado recién analizados. Como he señalado, en nuestro país opera el mecanismo de sustracción de crédito contra impuesto, sin embargo, la aplicación de la tasa sobre la base imponible –constituida por el precio de las ventas o de los servicios prestados– no lleva a la determinación del impuesto a pagar, sino que en base a dicha operación se configura el denominado IVA débito fiscal. Es la incidencia del IVA crédito fiscal lo que en definitiva determinará el impuesto a pagar por el contribuyente. En tal medida, el IVA crédito fiscal necesariamente debe ser concebido dentro de un procedimiento, cuya función, en el caso de la legislación chilena, se encuentra expresamente regulada, esto es, constituirse en el sustraendo de la operación con el fin exclusivo de establecer el impuesto definitivo a pagar.

Pero, volviendo al planteamiento del problema: ¿realmente este mecanismo de determinación, en el cual se encuentra inserto el IVA crédito fiscal, puede llevar a

⁸ Esta ley se encuentra contenida en el artículo primero del Decreto Ley N° 825 de 1974.

concluir que su contenido sea un derecho patrimonial o un derecho personalísimo? Analicemos las corrientes doctrinarias que responden afirmativamente dicha pregunta.

2.3.- Corrientes doctrinarias actuales relativas a la naturaleza jurídica del IVA crédito fiscal

Hemos llegado al punto más importante de este estudio y con la primera parte ya es posible colegir que el IVA crédito fiscal se encuentra arraigado a un procedimiento de determinación de un impuesto y solamente en tal escorzo es posible concebirlo. Sin embargo, el gran dilema en determinar su verdadero contenido jurídico, ha dado pie a distintas teorías con frugal fundamento, comparadas con aquellas que intentan revelar el secreto del sonido de un violín *stradivarius*. Aún es un misterio. Veamos que han dicho los autores.

Las corrientes doctrinarias que intentan explicar la naturaleza jurídica del IVA crédito fiscal se dividen principalmente en dos: por un lado, aquellos que postulan que constituiría un derecho personalísimo, y, por otro, aquellos que la conciben como un derecho personal o de crédito que puede ser transferido.

La primera postura ha sido planteada por la autoridad administrativa declarando que el crédito fiscal “[...]al tratarse de un beneficio tributario especialísimo y de carácter personal y que si el titular de un crédito intransferible e intransmisible –como lo es en la especie el crédito fiscal del impuesto al valor agregado– desaparece, jurídicamente dicho crédito también se extingue junto con la disolución de la empresa generadora del mismo”⁹. Como podrá observar, el Servicio de Impuestos Internos establece una posición sin dar mayores fundamentos, es decir, se limita prácticamente a declarar –sin argumentar– el contenido jurídico del IVA crédito fiscal. Siendo riguroso en cuanto a los conceptos, la mencionada corriente carece de toda precisión terminológica, lo cual destruye toda posibilidad de establecer una adecuada interpretación de la norma jurídica. En este contexto, existe una gran brecha entre lo que constituye un beneficio tributario y el IVA crédito fiscal. Como se expuso en el punto anterior, el IVA crédito fiscal se contempla dentro de un mecanismo que permite materializar el objeto impositivo del impuesto, lo que permite traspasar dicha carga del contribuyente a un tercero –consumidor final– a partir de un mecanismo de traslación; ergo, el crédito fiscal está lejos de constituir un beneficio tributario, en un sentido semántico de esta última expresión.

⁹ Este criterio fue sostenido en el Oficio N° 4.852 de fecha 19 de diciembre de 2000; también se puede consultar el Oficio N° 4.276 de fecha 26 de octubre de 2001.

Otros autores, criticando la posición del Servicio de Impuestos Internos, han señalado que “[...]de acuerdo a nuestro derecho, la calificación de un derecho como personalísimo es excepcional. Esta calidad debe ser atribuida expresamente por el legislador, pues contraría los principios establecidos para los bienes en nuestro Derecho, especialmente, aquel que privilegia el libre comercio de ellos”¹⁰. Se plantea así la segunda corriente, esto es, aquellos que conciben el IVA crédito fiscal como un derecho de crédito susceptible de ser traspasado a otras empresas.

Entre estos autores se encuentra la posición de Nicolás Urenda¹¹, quien al analizar los efectos que derivan en un proceso de fusión por incorporación señala que la sociedad absorbente puede aprovechar los remanentes de crédito de la sociedad disuelta, lo que se produce, principalmente, porque en estos tipo de reorganización empresarial la ley habla de sucesión, y ello importa la transmisión total, a título universal, del patrimonio de la o las sociedades que se disuelven, y no se trata de una transferencia a título singular de los bienes de esta o estas últimas, por lo tanto, agrega, “[e]ntre los bienes que contiene este patrimonio se encuentra el derecho a crédito fiscal, derecho al remanente, cosa incorporal respecto de la cual se tiene una especie de dominio”.

Elíizabeth Emilfork en su obra *Impuesto al valor agregado: el crédito fiscal y otros estudios*, ofrece el análisis de la naturaleza jurídica del IVA crédito fiscal, adhiriéndose, en un principio, a la posición sustentada por Cassado Ollero¹², quien critica la tendencia doctrinaria de recurrir a concepciones elaboradas en el derecho común, las que no permitirían explicar adecuadamente la figura del IVA crédito fiscal. Indica este último autor que no comparte la calificación de derecho de crédito otorgada por la doctrina mayoritaria, considerando que el llamado derecho a deducción no concede a su titular la facultad para ejecutar al deudor en caso de incumplimiento, sino para excepcionarse frente a la administración cuando ésta pretenda exigirle el pago de una suma de la cual no se haya deducido previamente la cantidad cuya detracción le ha sido conferida conforme a la ley.

Sin embargo, Emilfork, luego de hacer eco a la crítica planteada por Casado, no concluye en una postura definitiva sobre el contenido jurídico del IVA crédito fiscal. Dicho acápite debería haberse titulado: *El problema de la naturaleza jurídica del*

¹⁰ MANUAL DE CONSULTAS TRIBUTARIAS, *Crédito fiscal en el IVA, a cura di* ENDRESS GÓMEZ, Sergio, N° 365 (Santiago, LegalPublishing, 2008), p. 25.

¹¹ URENDA BILICIC, Nicolás, ob. cit., p. 170; en el mismo sentido, PUELMA ACCORSI, Álvaro, ob. cit., p. 212.

¹² Citado por: EMILFORK SOTO, Elíizabeth, ob. cit., p. 168.

crédito fiscal, porque en realidad no plantea una postura concreta, sino que deja de manifiesto los problemas actuales sobre la materia. En efecto, señala que “[...]el problema de la naturaleza jurídica no constituye un aspecto de especial relevancia si su análisis se considera como dijimos al comienzo, necesario para determinar las normas que lo regulan. Ello, porque su origen, sus efectos, sus requisitos, sus limitaciones, etc., se encuentran, en general, sometidos a normas expresas en los textos positivados de los distintos países. Y, en relación con aquellos aspectos en que así no ocurre, la respuesta no debe buscarse en los conceptos ya elaborados por el Derecho común o, inclusive, por el Derecho tributario, sino en la *función* que este instituto cumple dentro de la estructura jurídico-económica del IVA”¹³.

Habiendo explicado las dos corrientes doctrinarias sobre la naturaleza jurídica del IVA crédito fiscal, el estudio amerita una nueva variable del contexto, esto es, el análisis de los derechos subjetivos.

2.4.- ¿El IVA crédito fiscal como derecho subjetivo?

Primero, es importante tener presente que comparto la afirmación de Casado en cuanto a criticar la tendencia doctrinaria de recurrir a concepciones elaboradas en el seno del derecho común, las que no permitirían explicar adecuadamente la figura del IVA crédito fiscal. Lo nocivo de ello radica en que intentar explicar el contenido jurídico del IVA crédito fiscal a la luz de los denominados derechos personalísimos o derechos personales o de crédito, implica, necesariamente, intervenir en la teoría de los derechos subjetivos, cuyas corrientes doctrinarias no han sido pacíficas en los aspectos que analizaré a continuación.

En la ciencia jurídica de nuestra época, es usual distinguir entre el derecho objetivo y el derecho subjetivo. Por aquél se entiende al derecho en cuanto norma; por éste, al derecho en cuanto facultad o poder¹⁴.

La clasificación de los derechos subjetivos no es algo pacífico en la doctrina; puede haber tantas clasificaciones como autores que se refieran a ellas. Sin embargo, existiría un cierto consenso en distinguir los derechos subjetivos en privados y públicos.

¹³ *Ibid.*, p. 170.

¹⁴ GUZMÁN BRITO, Alejandro, *Historia de la denominación del derecho-facultad como “subjetivo”*, en Revista de Estudios Histórico-Jurídicos, XXV, (2003), p. 407.

2.4.1.- Aplicación de la teoría de los derechos subjetivos privados

Los derechos subjetivos privados se manifiestan como facultades que un particular ejerce sobre otro particular. Éstos se dividen en personalísimos y patrimoniales, y estos últimos en reales y de crédito. Los derechos personalísimos son inherentes a la persona, es decir, no pueden desprenderse de ellos y no son por lo tanto transmisibles.

Es importante hacer la prevención de que el origen de los derechos subjetivos es un tema que hasta el día de hoy despierta controversias entre los autores. Alejandro Guzmán¹⁵ (refutando a Villey –quien sostiene que el derecho subjetivo se origina en el pensamiento de Ockham–) indica que los derechos subjetivos nacen en el pensamiento de los canonistas del siglo XI. El mismo autor señala que, la construcción de la teoría del derecho como facultad, es mérito del trabajo de los teólogos del mundo escolástico; nada tuvieron que ver los juristas profesionales del *ius commune*, ni en su gestación ni en su depuración; sólo tardíamente, por la autoridad de Grocio, el derecho-facultad fue recibido en el seno del mundo propiamente jurídico: por la ciencia del derecho natural, primero, y, después, por la dogmática técnica del derecho¹⁶.

Sin perjuicio de la discusión en cuanto al origen de los derechos subjetivos, la aplicación de esta teoría, propia del derecho privado –sea en su nomenclatura de derechos personalísimos o derechos de crédito–, para explicar el contenido jurídico del IVA crédito fiscal, resulta forzada y carente de todo sentido. No puede pretenderse establecer, con relación a los impuestos, obligaciones propias emanadas del derecho privado.

El artículo 578 del Código Civil define los derechos personales o de crédito, como aquellos [...] *que sólo pueden reclamarse de ciertas personas, que, por un hecho suyo o la sola disposición de la ley, han contraído las obligaciones correlativas; como el que tiene el prestamista contra su deudor por el dinero prestado, o el hijo contra el padre por alimentos. De estos derechos nacen las acciones personales*”. La ley no reconoce, respecto del IVA crédito fiscal, un titular de un crédito –desde un punto de vista de las obligaciones– con la facultad de poder ejecutar a un deudor determinado; menos aún, la posibilidad de ceder o novar el referido sustraendo a terceras personas. El contribuyente no tiene la facultad –o el derecho subjetivo– de determinar el IVA crédito fiscal en forma distinta a lo establecido en la ley, como tampoco tiene la

¹⁵ *Ibid.*, p. 415.

¹⁶ GUZMÁN BRITO, Alejandro, *El derecho como facultad en la neoescolástica española del siglo XVI*, en Revista de Estudios Histórico-Jurídicos, XXXI, (2009), pp. 459-521.

facultad –o el derecho subjetivo– para imputarlo a un concepto distinto de los que la ley permite. La cuantificación, entonces, es obligatoria para el contribuyente.

La postura que vengo sosteniendo se comprueba si se considera la finalidad que cumple el IVA crédito fiscal dentro del procedimiento de determinación del impuesto sobre las ventas y servicios. Como expliqué anteriormente, nuestro sistema se funda en un mecanismo de sustracción de crédito contra el impuesto, lo que se deduce del inciso segundo del artículo 20 de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios, al señalar que “[e]l impuesto a pagarse se determinará, estableciendo la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal”. Hasta aquí no se vislumbra la existencia de un derecho personal que pueda exigir el contribuyente en contra del Estado. ¿Qué acción personal podría ejercer con relación al IVA crédito fiscal? Indudablemente no existe tal acción.

Es así, que no se concilia la teoría de los derechos personales o de crédito con el sistema de determinación del impuesto que rige en nuestro país. El IVA crédito fiscal necesariamente debe ser concebido dentro de un procedimiento, cuya función, en el caso de la legislación chilena, se encuentra expresamente regulada, esto es, constituirse en el sustraendo de la operación con el fin exclusivo de establecer el impuesto definitivo a pagar. El contribuyente no tiene la facultad –o el derecho subjetivo– para determinar el crédito fiscal en forma distinta a lo establecido en la ley, como tampoco podrá imputarlo a un concepto distinto de los que la ley permite. A mayor abundamiento, el artículo 26 de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios indica que “[s]i de la aplicación de las normas contempladas en los artículos precedentes resultare un remanente de crédito fiscal a favor del contribuyente, respecto de un período tributario, dicho remanente no utilizado se acumulará a los créditos que tengan su origen en el período tributario inmediatamente siguiente. Igual regla se aplicará en los períodos sucesivos, si a raíz de estas acumulaciones subsistiere un remanente a favor del contribuyente”. Hasta aquí tampoco cabe hablar de acciones personales a favor del contribuyente asociadas al IVA crédito fiscal.

Ahora bien, el derecho subjetivo que la ley tributaria reconoce al contribuyente, se presentará con posterioridad a la determinación del impuesto, esto es, como facultad de excepcionarse frente a las diferencias de impuestos que establezca la administración tributaria. En este sentido, de conformidad con lo establecido en el artículo 124 y siguientes del Código Tributario, el contribuyente podrá reclamar de las liquidaciones de impuestos que determine el Servicio de Impuestos Internos, pero en ningún caso estará ejerciendo una acción personal como acreedor de un IVA crédito fiscal.

A la misma conclusión se llega con relación a los denominados derechos personalísimos, es decir, aquellos que son inherentes a la persona, que no pueden desprenderse de ellos y no son, por lo tanto, transmisibles. Como ya se indicó, los

derechos subjetivos son facultades que se ejercen respecto de otro particular. Tal derecho personalísimo, como facultad, no se condice con el procedimiento de determinación del impuesto en el cual se encuentra inserto el IVA crédito fiscal. No existe un derecho que se pueda ejercer respecto de otro sujeto, sino que estamos en presencia de un procedimiento regulado por la ley tributaria. Verificada la hipótesis tributaria que describe la ley, el contribuyente se somete a la obligación tributaria, debiendo determinar el impuesto en la forma que ella prescribe.

El derecho subjetivo que tiene el contribuyente es accionar en contra del Estado por el pago de un impuesto indebido o en exceso, pero, con posterioridad a su determinación, sin que sea concebible reclamar, particularmente, respecto del IVA crédito fiscal como un derecho personalísimo. Más adelante explicaré que esta posición tampoco se contrapone con el supuesto derecho de reembolso del IVA crédito fiscal, al que se refieren algunos autores.

En consecuencia, el análisis no puede ser abordado desde el ámbito del derecho común, sino que su construcción se enmarca en las disciplinas propias del derecho tributario sustantivo. Así, el IVA crédito fiscal solamente podrá rebajar el IVA débito fiscal dentro del procedimiento de determinación del impuesto a pagar, de la forma que expresamente prescribe la ley.

Claro está que no puede otorgarse al Estado la calidad de deudor frente al IVA crédito fiscal. La ley tributaria no reconoce tal situación. Como veremos más adelante, los derechos subjetivos sí se pueden presentar fuera del procedimiento de determinación del impuesto al valor agregado, pero nunca como parte de él.

2.4.2.- Aplicación de la teoría de los derechos subjetivos públicos

La expresión derechos subjetivos públicos fue difundida por el autor Georg Jellinek¹⁷, quien recoge la categoría de los derechos subjetivos y sistematiza una distinción entre derechos subjetivos públicos y derechos subjetivos privados, indicando que un corte transversal del derecho público mostrará cómo su completa estructura se encuentra horadada en todos sus puntos por la articulación de los derechos subjetivos, los que, en todo caso, se diferencian en su naturaleza esencialmente de aquellos que se denominan de igual modo en la teoría del derecho privado.

¹⁷ JELLINEK, Georg, *System der subjektiven öffentlichen Rechte*² (Aalen, Editorial Scientia, 1964), p. 8.

Eduardo Aldunate¹⁸ indica que si se aprecia la obra de Jellinek en su conjunto, la expresión correcta sería derechos públicos subjetivos y no derechos subjetivos públicos, argumentando que el intento de Jellinek va dirigido a explicar las condiciones en que el derecho público, o más precisamente, la diversidad de posiciones jurídicas regidas por el derecho público, pueden ser actuadas u operadas por un sujeto que es parte de las relaciones en que dichas posiciones jurídicas se actualizan¹⁹.

Ahora bien, el ejemplo más claro de los derechos públicos subjetivos se manifiesta, por ejemplo, en las facultades de la autoridad pública para demandar el pago de los impuestos, situación que es posterior a la determinación de los impuestos a que se encuentra obligado el contribuyente. De esta forma los derechos públicos subjetivos tampoco encuentran su vinculación con el contenido jurídico del IVA crédito fiscal, el cual, como ya tantas veces he señalado, forma parte de un procedimiento de determinación de los impuestos.

¹⁸ ALDUNATE LIZANA, Eduardo, *Derechos fundamentales* (Santiago, Editorial LegalPublishing, 2008), p. 52.

¹⁹ Aldunate indica que la forma en que se adopta la nomenclatura de Jellinek –usualmente en desconocimiento de su obra– suele identificar sin más la noción de derecho subjetivo público con la noción de derecho subjetivo que se asemeja en el derecho privado, lo que implica una contradicción o, al menos, una incongruencia con la nomenclatura propuesta por este autor, por varias razones: a) para Jellinek no existe un vínculo necesario entre la noción de derecho público subjetivo e individuo, rasgo que parece ser definitorio para quienes han adoptado el término para aplicárselo a los derechos fundamentales. Todo órgano del Estado, toda corporación, sea de derecho privado, sea de derecho público, puede gozar, según Jellinek, de estos derechos públicos subjetivos; b) todas las facultades de actuar jurídico son derechos públicos subjetivos, por lo que no se puede distinguir entre derechos fundamentales y, por ejemplo, la solicitud de una certificación ante la autoridad administrativa, o la reclamación (jurídicamente regulada) respecto del acto electoral que se estima viciado; c) Jellinek excluye de la noción de derecho público subjetivo elementos tales como el derecho a la igualdad, al juez natural y a la publicidad de los procedimientos judiciales, que hoy se suelen incluir, sin objeciones o discusión doctrinaria relevante, dentro del listado de derechos fundamentales; d) por último, y quizás en el que más se aparta del uso actual del término derechos subjetivos públicos de la nomenclatura propuesta por Jellinek, radica en que, con esta denominación, en la doctrina actual, se quiere significar que el individuo es titular de derechos fundamentales respecto de la autoridad, así como también respecto de los particulares. Este punto es incompatible con el concepto de derecho público subjetivo de Jellinek, en cuanto, y como se ha mencionado, éste se agota en la relación del individuo con el Estado y no contiene momento alguno que haga presente la relación del individuo con otras personas sometidas al Estado (ALDUNATE LIZANA, Eduardo, ob. cit., p. 53-54).

2.5.- ¿Cuál es el verdadero contenido jurídico del IVA crédito fiscal?

Habiendo descartado los derechos subjetivos –en los que se incluyen los derechos personalísimos y los derechos personales o de crédito– como parte del contenido jurídico del IVA crédito fiscal, queda ahora plantear mi teoría.

Como indicaba en líneas anteriores, en la ciencia jurídica de nuestra época, es usual distinguir entre el derecho objetivo y el derecho subjetivo, entendiéndose por el primero como al derecho en cuanto norma, y, por el segundo, al derecho en cuanto facultad o poder. Esta potencial distinción, me lleva a concluir que la naturaleza jurídica del IVA crédito fiscal, se manifiesta como un derecho objetivo, inserto en un mecanismo de determinación del impuesto, esto es, un conjunto de operaciones aritméticas desarrolladas en la forma que ordena la ley, destinadas a obtener un resultado: el impuesto a pagar.

Una de las características del impuesto sobre las ventas y servicios es que se trata de un impuesto que tiene por finalidad traspasar la carga impositiva al consumidor final, a partir de un proceso de traslación. Sin embargo, una vez que se verifica el supuesto hipotético que describe la ley, no se consagra un derecho –o facultad– al contribuyente para decidir si traslada o no la carga del tributo al consumidor final, sino que se somete a la percusión de la norma y, de conformidad a ella, estará obligado a determinar el IVA débito fiscal y el IVA crédito fiscal en la forma y tiempo que regula la ley. Hasta aquí no se vislumbra un derecho subjetivo que pueda exigir el contribuyente.

Lo que sí reconoce la ley como derecho subjetivo, pero previo a la determinación del impuesto, es la facultad de ejercer libremente una actividad económica, la cual puede quedar sometida, después de ejercida, a la tributación de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios. Posterior a la determinación del impuesto, el contribuyente tendrá el derecho subjetivo –o la facultad– de excepcionarse frente a la administración tributaria cuando ésta pretenda exigir el pago de un impuesto mayor que el que corresponde.

En la relación jurídica tributaria se presenta una serie de obligaciones y deberes, en que, por un lado, el Estado tendrá la pretensión de la prestación pecuniaria, y, por otro lado, el contribuyente tendrá la obligación de dicha prestación. Como bien explica Dino Jarach²⁰, estas normas son evidentemente normas jurídicas, derecho objetivo, y de ellas surgen derechos subjetivos de las partes. Así, los derechos subjetivos se manifiestan, en primer término, en la facultad que tiene el Estado para demandar el

²⁰ JARACH, Dino, *El hecho imponible*³ (Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, 1982), pp. 54 y 55.

pago de los impuestos a través de los procedimientos que las leyes contemplan para esta finalidad; y, de otro lado, el derecho subjetivo del contribuyente de no ser obligado a prestar sino en el tiempo, en la medida y en cuanto se verifique el presupuesto que la ley determina y que sea atribuible a él según los criterios de atribución igualmente sentados en la ley.

En consecuencia, el denominado IVA crédito fiscal inserto en un mecanismo de determinación del impuesto sobre las ventas y servicios, se manifiesta como un derecho objetivo y, en estricto rigor, son normas individuales y concretas que conducen a cuantificar el tributo. En tal sentido, el IVA crédito fiscal no se ejerce sobre una cosa, no constituyéndose en un derecho real; tampoco es un derecho que se pueda exigir respecto de una determinada persona y, en tal medida, discrepo de aquellos que califican dicha institución como un derecho de crédito o derecho personalísimo. En este contexto, el derecho subjetivo que la ley tributaria reconoce al contribuyente, se presenta con posterioridad a la determinación del impuesto, esto es, como facultad de excepcionarse frente a las diferencias de impuestos que establezca la administración tributaria.

2.6.- ¿Existe un derecho a reembolso del IVA crédito fiscal?

Parte de la doctrina ha sostenido que existiría un derecho personal respecto de los remanentes de crédito fiscal que se verifiquen en un determinado período, lo que han denominado concretamente como un derecho a reembolso. Elizabeth Emilfork²¹, apoyando dicho criterio indica que “[...]no puede dissociarse el derecho a la deducción, del reembolso del remanente; éste es consecuencia del primero y ambos configuran un crédito del contribuyente frente al Fisco. Lo que ocurre, como bien señala Comenal Valdés, es que la ley limita el ejercicio de este derecho en cuanto, por regla general, primero debe ejercerse por la vía de la compensación y sólo en aquella parte que no alcance a extinguirse por ese medio, dará derecho al reembolso”.

Discrepo con lo planteado por la autora Emilfork, principalmente porque nuestra legislación no reconoce un derecho de reembolso respecto de los remanentes de IVA crédito fiscal. En efecto, el destino de dichos remanentes están expresamente regulado en el artículo 26 de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios, disposición que señala lo siguiente: “*Artículo 26.- Si de la aplicación de las normas contempladas en los artículos precedentes resultare un remanente de crédito fiscal a favor del contribuyente, respecto de un período tributario, dicho remanente no utilizado se acumulará a los créditos que tengan su origen en el período tributario inmediatamente*

²¹ EMILFORK SOTO, Elizabeth, ob. cit., p. 169.

siguiente. Igual regla se aplicará en los períodos sucesivos, si a raíz de estas acumulaciones subsistiere un remanente a favor del contribuyente”. De la citada disposición se desprende que el contribuyente no tiene un derecho de reembolso sobre el remanente que se genere, sino que se encuentra obligado a acumularlo al IVA crédito fiscal siguiente hasta que sean imputados totalmente a los débitos fiscales.

Asimismo, se tiende a confundir el llamado derecho de reembolso con la posibilidad que tienen los contribuyentes de anticipar los remanentes de IVA crédito fiscal. La regulación específica de los anticipos de remanentes se encuentra contenida en el artículo 27 bis de la Ley de impuesto sobre las ventas y servicios, lo que conlleva la obligación del contribuyente de restituir dichos montos en la forma y tiempo que establece el inciso segundo de la misma disposición. El citado artículo señala lo siguientes: *“Los contribuyentes señalados en el inciso anterior, restituirán las sumas recibidas mediante los pagos efectivos que realicen en Tesorería por concepto del Impuesto al Valor Agregado, generado en las operaciones normales que efectúen a contar del mes siguiente del período al cual esas sumas corresponden. En el caso de que en cualquiera de los períodos tributarios siguientes existan operaciones exentas o no gravadas, deberán adicionalmente restituir las sumas equivalentes a las cantidades que resulten de aplicar la tasa de impuesto establecida en el artículo 14°, que se determine de multiplicar las operaciones totales del mes por la proporción de operaciones gravadas usada para determinar el crédito fiscal en el mes de adquisición del activo fijo que originó la devolución y restar de dicho resultado las operaciones afectas del mes. A los contribuyentes que no hayan realizado ventas o prestaciones de servicios en dicho período de seis o más meses, se les determinará en el primer mes en que tengan operaciones si han importado o adquirido bienes corporales muebles o inmuebles o recibido servicios afectado a operaciones gravadas, no gravadas o exentas aplicándose la proporcionalidad que establece el reglamento, debiendo devolver el exceso, correspondiente a las operaciones exentas o no gravadas, debidamente reajustado en conformidad al artículo 27°, adicionándolo al débito fiscal en la primera declaración del Impuesto al Valor Agregado. De igual forma, deberá devolverse el remanente de crédito obtenido por el contribuyente, o la parte que proceda, cuando se haya efectuado una imputación u obtenido una devolución superior a la que corresponda de acuerdo a la ley o a su reglamento, y en el caso de término de giro de la empresa. Las devoluciones a que se tengan derecho por las exportaciones, se regirán por lo dispuesto en el artículo 36”.*

En consecuencia, la posibilidad de poder anticipar el remanente de IVA crédito fiscal genera la obligación correlativa para el contribuyente de proceder a su restitución, especialmente en los casos de término de giro. En este sentido, se debe proceder a la restitución, en forma reajustada, de las sumas devueltas anticipadamente por

remanentes de IVA crédito fiscal y que no haya alcanzado a ser restituido mediante los pagos efectivos en Tesorería General de la República por concepto del mismo impuesto generado en las operaciones normales, en la forma que prescribe el citado artículo.

3.- LOS EFECTOS DEL IVA CRÉDITO FISCAL EN LOS PROCESOS DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

De lo que hemos estudiado hasta ahora, es posible ver con claridad la idea de que no cabe hablar de derechos subjetivos dentro del procedimiento de determinación del impuesto al valor agregado, y, por lo mismo, se ha demostrado, que la teoría de los derechos personalísimos y la teoría de los derechos personales o de crédito, como parte del contenido jurídico del IVA crédito fiscal, carece de todo sustento.

Este razonamiento sin duda desencadena una serie de efectos en la tributación de las empresas que enfrentan procesos de reorganización empresarial, particularmente, en los casos de conversión de empresas individuales, en las divisiones y fusiones de sociedades, y, en general, en todos aquellos casos que impliquen un término de giro del contribuyente.

Veamos los efectos en la tributación en cada uno de los casos anteriores.

3.1.- Efectos los procesos de fusión de sociedades

El artículo 99 de la Ley N° 18.046 (Ley de sociedades anónimas) define la fusión como la “[...]la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados”.

Desde un punto de vista formal se reconocen dos clases de fusiones: fusiones propias o por ley y fusiones impropias o por compra. El citado artículo 99 distingue dos formas de fusiones propias: fusión por creación y fusión por incorporación. En la fusión por creación el activo y el pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aportan a una nueva sociedad que se constituye. La fusión por incorporación se produce cuando una o más sociedades que desaparecen, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos. Finalmente, la fusión impropia consiste en

la reunión en una sola persona del cien por ciento de los derechos o acciones de una sociedad, produciéndose la disolución de esta última por el solo ministerio de la ley²².

La fusión, cualquiera sea el tipo, implica que uno de los contribuyentes que participa en dicho acto cesará en sus actividades, lo que gatilla el cumplimiento de la obligación de hacer término de giro en la forma prescrita en el inciso primero del artículo 69 del Código Tributario. Cabe preciar que el inciso segundo del citado artículo 69 permite eximirse de dar aviso de término de giro a la sociedad que desaparece, recayendo dicha obligación en la sociedad que subsiste, pero esto no implica, bajo ninguna circunstancia, excluirse de la obligación de cumplir con el trámite de término de giro propiamente tal²³.

Ahora bien, la pregunta que surge es: ¿qué sucede con los remanentes de IVA crédito fiscal que tenía registrado la sociedad que desaparece y que quedaron pendientes de imputación a los débitos fiscales? Si aplicamos el razonamiento propuesto, tendríamos que llegar a la conclusión de que no son susceptibles de ser traspasado porque no constituyen un derecho de crédito. Tampoco cabe hablar de derechos personalísimos según lo que he explicado con anterioridad. En consecuencia, el análisis no puede ser abordado desde el ámbito del derecho común, sino que su construcción se enmarca en las disciplinas propias del derecho tributario sustantivo, es decir, el IVA crédito fiscal se constituye como derecho objetivo, formando parte de un procedimiento de determinación de los impuestos.

Pero, es legítimo formular la siguiente interrogante: ¿la legislación tributaria ha establecido un tratamiento especial para los remanentes de IVA crédito fiscal en los casos de fusión? Mi respuesta es afirmativa, y la sustento considerando en que en los procesos de fusión hay una empresa que desaparece –quien registra los remanentes de IVA crédito fiscal– la cual obligatoriamente debe someterse al trámite de término de giro (y nótese que no me refiero a la obligación de dar aviso de término de giro).

²² Para un mayor análisis te sugiero consultar: FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, *Reorganización empresarial, derecho tributario y tributación interna* (Santiago, LegalPublishing, 2012), pp. 191- 271.

²³ Cabe precisar que el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario no contempla la situación de la fusión impropia. Sin embargo, el Servicio de Impuestos Internos ha declarado en Circular N° 66 de 1998, que no es procedente dar aviso de término de giro si la sociedad que adquiere el cien por ciento de las acciones se hace responsable de todos los impuestos adeudados por la sociedad que desaparece. Para tal efecto, se debe dejar constancia de tal hecho en la respectiva escritura pública según lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley N° 18.046.

Es así que el IVA crédito fiscal solamente podrá rebajar los débitos fiscales que fueron adeudados por la sociedad o sociedades que desaparecieron producto de la fusión, y su remanente deberá seguir el orden de prelación que establece el artículo 28 de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios. Esta última disposición señala que en los casos de término de giro, el saldo de crédito que hubiere quedado podrá ser imputado a los siguientes impuestos, en el orden de prelación que se indica: (i) primero, podrá imputarlos al impuesto sobre las ventas y servicios que se causaren con motivo de la venta o liquidación del establecimiento o de los bienes corporales muebles o inmuebles; y, (ii) si aún quedare un saldo a favor, sólo podrá imputarlo al pago del impuesto de primera categoría que se adeudare por el último ejercicio. Como la norma es de carácter imperativa, la sociedad o sociedades que desaparecen no podrán imputar los saldos de remanentes a otro tipo de impuestos. Dicha disposición no reconoce, en lo absoluto, un derecho a devolución.

El mismo razonamiento cabe aplicar en el caso de los anticipos de remanentes de IVA crédito fiscal regulado en el artículo 27 bis de la Ley de impuesto sobre las ventas y servicios, lo que conlleva la obligación del contribuyente de restituir dichos montos en los casos de término de giro. En consecuencia, la posibilidad de poder anticipar el remanente de IVA crédito fiscal genera la obligación correlativa para el contribuyente de proceder a su restitución. En este sentido, se debe proceder a la restitución, en forma reajustada, de las sumas devueltas anticipadamente por remanentes de IVA crédito fiscal y que no haya alcanzado a ser restituido mediante los pagos efectivos en Tesorería General de la República por concepto del mismo impuesto generado en las operaciones normales o a través de las devoluciones adicionales en el caso de haber efectuado operaciones exentas o no gravadas, cantidades que deberán ser adicionadas al IVA débito fiscal del mes en que ocurrió el término de giro²⁴.

3.2.- Efectos en los procesos de división de sociedades

La división, junto a otras figuras similares, forma parte de lo que en doctrina y en el derecho comparado se ha denominado como escisión de sociedades; por lo mismo, no cabe confundir dichos términos; se enmarcan en una relación de género a especie. En

²⁴ La posición contraria es sustentada por Ricardo Hernández, quien señala que el artículo 27 bis contiene un beneficio jurídico distinto al mecanismo crédito contra débito, por lo tanto tendría un carácter de derecho patrimonial, el cual se incorporaría a la sociedad fusionante sólo si al momento de la fusión se han cumplido todos los requisitos establecidos por la ley para el nacimiento de este derecho para la sociedad fusionada (HERNÁNDEZ ADASME, Ricardo, *Fusión, transformación y división de sociedades anónimas, efectos tributarios*, (Santiago, Editorial La Ley, 2000), pp. 161-162.

este contexto, la escisión se presenta como una distribución total o parcial del patrimonio de una empresa a otra u otras que se crean o preexistan a ella²⁵. En forma más genérica, Moreno²⁶, citando a José María Abascal, indica que la escisión se considera como una disgregación de una empresa, en otros organismos que adquieren personalidad jurídica y patrimonio propio, y que, generalmente, viven al lado de la empresa madre, como filiales o subsidiarias, o conviven todas organizadas en cualquiera de las formas de concentración o coordinación. La escisión de sociedades, es un fenómeno que tuvo su desarrollo en Europa después de la segunda guerra mundial, principalmente, en el derecho societario francés del año 1966, no obstante haber sido conocida antes en el derecho norteamericano con el nombre de división de sociedades²⁷.

Nuestra legislación ha reconocido solamente un tipo de escisión, esto es, la división o escisión parcial, cuya regulación se encuentra en el artículo 94 de la Ley N° 18.046, que indica lo siguiente: *“La división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide”*.

En cuanto a la posibilidad de traspasar los remanentes de IVA crédito fiscal a las nuevas sociedades que nacen producto de la división, la posición que adopto en esta materia es similar a lo comentado con relación a la fusión de sociedades. Sin embargo, en este tipo de reorganización empresarial no se presenta la situación del término de giro atendido a que la sociedad dividida no desaparece. No obstante, el razonamiento que vengo sosteniendo resulta también aplicable. En efecto, considerando que contenido jurídico del IVA crédito fiscal se manifiesta como un derecho objetivo, inserto en un mecanismo de determinación del impuesto sobre las ventas y servicios,

²⁵ En este mismo sentido ha sido definida en la legislación española en el artículo 252 de la Ley de sociedades anónimas: “[s]e entiende por escisión: a) la extinción de una sociedad anónima, con división de todo su patrimonio en dos o más partes, cada una de las cuales se traspasa en bloque a una sociedad de nueva creación o es absorbida por una sociedad ya existente; b) la segregación de una o varias partes del patrimonio de una sociedad anónima sin extinguirse, traspasando en bloque lo segregado a una o varias sociedades de una nueva creación o ya existentes”.

²⁶ MORENO DE LA TORRE, Alberto, *Fusión, escisión, y transformación de la sociedad anónima*, en *Cuadernos del Instituto de Investigaciones Jurídicas, las sociedades anónimas*, N° 3 (México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 1986), p. 1053.

²⁷ PUELMA ACCORSI, Álvaro, ob. cit., p. 218.

es la misma ley la que establece el destino de dicho sustraendo, no existiendo la posibilidad de que el contribuyente pueda disponer de ellos asignándolo a las sociedades que nacen producto de la división.

En consecuencia, en estricto rigor la sociedad dividida deberá dar estricto cumplimiento al orden de imputación que establece el artículo 26 de la Ley de impuesto sobre las ventas y servicios, debiendo seguir acumulando el remanente de IVA crédito fiscal a los siguientes períodos hasta imputarlos completamente a los débitos fiscales. La misma suerte se correrá con los anticipos de remanentes de IVA crédito fiscal regulado en el artículo 27 bis de la Ley de impuesto sobre las ventas y servicios, lo que conlleva siempre la obligación del contribuyente que se ha dividido de restituir dichas cantidades²⁸.

3.3.- Efectos en los procesos de conversión de empresas individuales

La conversión es una situación particular establecida exclusivamente para las empresas individuales, la cual se encuentra regulada en el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario, a propósito de la obligación de los contribuyentes de dar aviso de término de giro.

Este mecanismo en el cual una persona natural, propietaria de una empresa unipersonal, decide desarrollar su giro o actividad, a través de una nueva sociedad, para lo cual aporta todos sus activos y pasivos, poniendo término a sus actividades, constituye un verdadero proceso de reorganizar su empresa en que su constitución y funcionamiento se verán completamente alterados. Así, producto de la conversión nace una nueva persona jurídica y se pondrá término a la empresa individual, lo que producirá importantes efectos tributarios derivados del aporte de todo el activo y pasivo que hace esta última a la primera²⁹.

La conversión conlleva la obligación para el empresario individual de concretar el trámite de término de giro, tal como lo ordena el artículo 69 del Código Tributario, en este sentido, los remanentes de IVA crédito fiscal tendrán el mismo tratamiento tributario analizado a propósito de los procesos de fusión de sociedades, es decir, el IVA crédito fiscal, como derecho objetivo, se someterá a lo establecido en el artículo 28 de la Ley de impuesto sobre las ventas y servicios y, además, en los casos de existir

²⁸ La posición contraria es sustentada por Ricardo Hernández, quien señala que el artículo 27 bis contiene un beneficio jurídico distinto al mecanismo crédito contra débito, por lo tanto tendría un carácter de derecho patrimonial (HERNÁNDEZ ADASME, Ricardo, ob. cit., pp. 104-107.

²⁹ FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, ob. cit., p. 54.

anticipos de dichos remanentes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 27 bis de la misma ley, existirá la obligación de proceder a su restitución.

4.- CONCLUSIONES

El planteamiento del problema manifestado en este artículo radicó, en primer término, en la determinación del verdadero contenido jurídico del IVA crédito fiscal, constituyendo, como una segunda variable, la determinación de los efectos en la tributación en los procesos de reorganización empresarial. En tal estructura, se arribó a las siguientes conclusiones:

- i. La mayor parte de los autores chilenos en sus estudios al impuesto sobre las ventas y servicios, omiten referirse al tema de la naturaleza jurídica del IVA crédito fiscal, catalogándolo, sin mayores ambages, como un derecho patrimonial que puede disponerse libremente. El Servicio de Impuestos Internos también ha asumido un criterio, calificando dicha institución como un derecho personalísimo, que solamente puede ser utilizado por el titular que lo generó, no pudiendo ser aprovechado por otra empresa.
- ii. Resulta improcedente recurrir a concepciones elaboradas en el seno del derecho común para tratar de explicar adecuadamente la figura del IVA crédito fiscal. Lo nocivo de ello radica en que intentar explicar el contenido jurídico del IVA crédito fiscal a la luz de los denominados derechos personalísimos o derechos personales o de crédito, implica, necesariamente, intervenir en la teoría de los derechos subjetivos, cuyas corrientes doctrinarias no han sido pacíficas.
- iii. La ley no reconoce, respecto del IVA crédito fiscal, un titular de un crédito – desde un punto de vista de las obligaciones– con la facultad de poder ejecutar a un deudor determinado; menos aún, la posibilidad de ceder o novar el referido sustraendo a terceras personas. El contribuyente no tiene la facultad – o el derecho subjetivo– de determinar el IVA crédito fiscal en forma distinta a lo establecido en la ley, como tampoco tiene la facultad –o el derecho subjetivo– para imputarlo a un concepto distinto de los que la ley permite. La cuantificación, entonces, es obligatoria para el contribuyente. Por lo tanto, no se concilia la teoría de los derechos personales o de crédito o la teoría de los derechos personalísimos, con el sistema de determinación del impuesto que rige en nuestro país. En tal medida, el IVA crédito fiscal necesariamente debe ser concebido dentro de un procedimiento, cuya función, en el caso de la legislación chilena, se encuentra expresamente regulada, esto es, constituirse

en el sustraendo de la operación con el fin exclusivo de establecer el impuesto definitivo a pagar.

- iv. El derecho subjetivo que la ley tributaria reconoce al contribuyente, se presentará con posterioridad a la determinación del impuesto, esto es, como facultad de excepcionarse frente a las diferencias de impuestos que establezca la administración tributaria. En este sentido, de conformidad con lo establecido en el artículo 124 y siguientes del Código Tributario, el contribuyente podrá reclamar de las liquidaciones de impuestos que determine el Servicio de Impuestos Internos, pero en ningún caso estará ejerciendo una acción personal como acreedor de un IVA crédito fiscal.
- v. En la ciencia jurídica de nuestra época, es usual distinguir entre el derecho objetivo y el derecho subjetivo, entendiéndose por el primero como al derecho en cuanto norma, y, por el segundo, al derecho en cuanto facultad o poder. Esta potencial distinción, me lleva a concluir que la naturaleza jurídica del IVA crédito fiscal, se manifiesta como un derecho objetivo, inserto en un mecanismo de determinación del impuesto, esto es, un conjunto de operaciones aritméticas desarrolladas en la forma que ordena la ley, destinadas a obtener un resultado: el impuesto a pagar. Una vez que se verifica el supuesto hipotético que describe la ley, no se consagra un derecho –o facultad– al contribuyente para decidir si traslada o no la carga del tributo al consumidor final, sino que se somete a la repercusión de la norma y, de conformidad a ella, estará obligado a determinar el IVA débito fiscal y el IVA crédito fiscal en la forma y tiempo que regula la ley. Hasta aquí no se vislumbra un derecho subjetivo que pueda exigir el contribuyente.
- vi. La circunstancia de establecer la improcedencia de aplicar la teoría de los derechos subjetivos dentro del procedimiento de determinación del impuesto sobre las ventas y servicios, desencadena una serie de efectos en la tributación de las empresas que enfrentan procesos de reorganización empresarial, particularmente, la imposibilidad de poder traspasar los remanentes de IVA crédito fiscal en los casos de conversión de empresas individuales, en las divisiones y fusiones de sociedades, y, en general, en todos aquellos casos que impliquen un término de giro del contribuyente.

5.- BIBLIOGRAFÍA

Aldunate Lizana, Eduardo, *Derechos fundamentales* (Santiago, Editorial LegalPublishing, 2008).

Amatucci, Andrea, *La cuestión metodológica entre los teóricos viejos y nuevos y la autonomía científica del derecho tributario*, en Plazas Vega, Mauricio (a cura di), *La autonomía del derecho de hacienda pública y del derecho tributario* (Bogotá, 2008).

Atienza, Manuel, *Las razones del derecho, teorías de la argumentación jurídica* (Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1997).

Bascuñan Valdés, Aníbal, *Manual de técnica de la investigación jurídica* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1961).

Bobbio, Norberto, *Teoría della scienza giuridica* (Turín, 1950).

Emilfork Soto, Elizabeth, *Impuesto al valor agregado: el crédito fiscal y otros estudios* (Santiago, Editorial Jurídica Congreso, 1999).

Faúndez Ugalde, Antonio, *Reorganización empresarial, derecho tributario y tributación interna* (Santiago, LegalPublishing, 2012).

Guzmán Brito, Alejandro, *Historia de la denominación del derecho-facultad como "subjetivo"*, en Revista de Estudios Histórico-Jurídicos, XXV, (2003).

Guzmán Brito, Alejandro, *El derecho como facultad en la neoescolástica española del siglo XVI*, en Revista de Estudios Histórico-Jurídicos, XXXI, (2009).

Hernández Adasme, Ricardo, *Fusión, transformación y división de sociedades anónimas, efectos tributarios*, (Santiago, Editorial La Ley, 2000).

Jarach, Dino, *El hecho imponible*³ (Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, 1982).

Jellinek, Georg, *System der subjektiven öffentlichen Rechte*² (Aalen, Editorial Scientia, 1964).

Manual de Consultas Tributarias, *Crédito fiscal en el IVA, a cura di Endress Gómez, Sergio*, N° 365 (Santiago, LegalPublishing, 2008).

Moreno de la Torre, Alberto, *Fusión, escisión, y transformación de la sociedad anónima*, en Cuadernos del Instituto de Investigaciones Jurídicas, las sociedades anónimas, N° 3 (México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 1986).

Puelma Accorsi, Álvaro, *Sociedades*³ (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2003).

Sullivan, Clara, *The tax on value added* (New York, Columbia University Press, 1965).

Sierra Bravo, Restituto, *Tesis doctorales y trabajos de investigación científica* (Madrid, Paraninfo, 1995).

Urenda Bilicic, Nicolás, *División y fusión de sociedades, efectos tributarios* (Santiago, Editorial La Ley, 2004).