

Universidad de Chile

Facultad de Derecho

Escuela de Graduados

**ANALISIS DE LA JURISPRUDENCIA
SOBRE PÉRDIDA DEL CRÉDITO FISCAL
EN LOS CASOS DEL ARTÍCULO 23 N°5
DEL D.L. N°825**

Profesor Guía: Rodrigo Ugalde Prieto

Alumno:

Ricardo Gebauer Tocornal

Santiago de Chile, 28 de Marzo de 2005

INTRODUCCION .	1
CAPITULO I. EL CRÉDITO FISCAL EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .	3
CAPITULO II. ARTÍCULO 23 N°5 DEL D.L.825 .	7
HISTORIA DE LA NORMA . .	8
1).D.L. 825 de 1974 . .	8
2).Ley N°18.110 . .	8
4) Ley N°19.738 y Circular 93 del 19 de Diciembre del 2001: . .	12
5) Otras circulares sobre la materia . .	13
CAPITULO III. CAUSALES LEGALES PARA RECHAZO DEL CREDITO FISCAL .	15
a) Facturas no fidedignas: .	15
b) Facturas Falsas . .	16
c) Facturas que no cumplen con los requisitos legales o reglamentarios: .	17
d) Facturas que sean emitidas por personas que resulten no ser contribuyentes del IVA .	18
CAPITULO IV . .	29
A) JURISPRUDENCIA TRIBUNALES TRIBUTARIOS .	29
I.- .	29
II.- . .	34
III.- .	43
B) JURISPRUDENCIA CORTES DE APELACIONES Y CORTE SUPREMA .	54
1) Corte de Apelaciones de Concepción (Rol N°1396-94 y acumuladas las causas Rol N°338-97 y 339-97): .	54
2) Corte de Apelaciones de Concepción (Rol N°474-94): . .	58
3) Corte de Apelaciones de San Miguel (Rol N°1.077-95): . .	61
4) Corte de Apelaciones de Santiago: . .	61
5) Corte de Apelaciones Presidente Aguirre Cerda: .	62
6) Corte de Apelaciones de Valdivia .	62
7) Corte de Apelaciones de Santiago .	64

8) Corte de Apelaciones de San Miguel . .	65
9) Corte de Apelaciones de San Miguel . .	65
CONCLUSION .	67
BIBLIOGRAFÍA .	75

INTRODUCCION

El Crédito Fiscal es un derecho que tienen todos los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado por las compras o adquisiciones que realizan en que han debido soportar el recargo del impuesto, y que se recupera con el débito fiscal que se genera con las ventas y servicios, debiendo pagar el contribuyente al Fisco la diferencia entre crédito y débito fiscal ¹.

Asimismo, se define como el derecho que tienen los sujetos pasivos para, previo el cumplimiento de los requisitos legales, compensar y subsidiariamente obtener el reembolso de los impuestos soportados en la importación, adquisición de bienes o utilización de servicios ².

Cabe hacer presente que el concepto “Crédito Fiscal” se utiliza principalmente en Chile y Argentina, en cambio en Europa se utiliza principalmente el término “Derecho a las Deducciones” ³.

El artículo 23 del Decreto Ley 825 establece los casos que dan derecho al crédito fiscal, y en el número cinco menciona que no dan derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplen con los

¹ Material del curso “Tributación de las Ventas y Servicios N°1”, Prof. Sergio Illanes L.

² “Impuesto al Valor Agregado. El Crédito Fiscal y otros estudios”, Elizabeth Emilfork Soto.

³ El Nuevo Impuesto al Valor Agregado, Carlos Raimondi.

requisitos legales o reglamentarios y en aquellos que hayan sido otorgadas por personas que no resulten ser contribuyentes de este impuesto.

No obstante lo dispuesto en el N°5 anterior, existe una excepción en el caso que el pago de la factura se haya efectuado con un cheque nominativo a favor del emisor de la factura, girado contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio, y que el girador anote en el reverso del cheque el número de RUT del emisor de la factura y el número de ésta.

En base a esta disposición el Servicio de Impuestos Internos, en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, ha rechazado el crédito fiscal que se ha originado en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquellos que hayan sido otorgadas por personas que no resulten ser contribuyentes de este impuesto.

El Servicio de Impuestos Internos se ha excedido en su facultades de fiscalización y ha rechazado operaciones válidas y legítimas, lo que ha motivado que los contribuyentes reclamen ante las instancias judiciales, en primera instancia ante los Directores Regionales vía procedimiento de reclamación, en segunda instancia ante las Corte de Apelaciones, y por último, ante la Corte Suprema vía recurso de casación en el fondo.

La primera parte de la tesis, tendrá por objetivo analizar el concepto de crédito fiscal en la Ley sobre Impuesto al Valor Agregado y toda su normativa complementaria.

La segunda parte, analizará el artículo 23 N° 5 del D.L. 825 y las circulares del Servicio de Impuestos Internos que regulan los casos de pérdida del crédito fiscal por facturas no fidedignas o falsas o que no cumplen lo requisitos legales o reglamentarios y en aquellos que hayan sido otorgadas por personas que no resulten ser contribuyentes de este impuesto.

En la tercera parte, se analizará la jurisprudencia de los Tribunales Tributarios vía procedimiento de reclamación, Cortes de Apelaciones y Corte Suprema, en esta materia, y se intentará demostrar las diferencias de criterio e interpretación de la referida normativa en las distintas instancias judiciales

Finalmente, se entregarán las conclusiones, en las que se pretende demostrar que los criterios aplicables por los fiscalizadores del SII para rechazar el crédito fiscal en la mayoría de los casos, a nuestro entender, son erróneos y apartados de la legislación tributaria y toda su normativa complementaria.

Analizaremos, como han enfrentado esta situación los Tribunales Tributarios, Cortes de Apelaciones y Corte Suprema, y concluiremos señalando que la jurisprudencia en esta materia ha sido muy dispar y en muchos casos completamente contradictoria; lo que ha provocado una gran incertidumbre en los contribuyentes que son objeto de fiscalización por parte del Servicio de Impuestos Internos, y que, en cierta medida, ha restringido el comercio de mercaderías y prestación de servicios afectos al Impuesto al Valor Agregado.

CAPITULO I. EL CRÉDITO FISCAL EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El crédito fiscal constituye un elemento de la esencia del IVA, toda vez que la pretensión de este impuesto es gravar el valor efectivamente agregado en el proceso económico, y no las operaciones en particular ⁴.

Este elemento constituye la diferencia sustancial entre un impuesto de tipo valor agregado y uno en cascada ⁵.

El artículo 23 del D.L.825, establece como elemento esencial del crédito fiscal el hecho de que el contribuyente con derecho a éste se encuentre afecto al pago del IVA, esto es, que sea contribuyente del IVA de conformidad a lo establecido en el artículo 3 del D.L. 825.

El crédito fiscal es la suma de los impuestos que han sido soportados en las ventas y servicios por un contribuyente en el período tributario respectivo.

De conformidad a lo establecido en el artículo 23 N°1 del D.L.825: *“el crédito fiscal es equivalente al impuesto del título segundo del D.L.825 recargado en las facturas que acrediten las adquisiciones o la utilización de servicios, o, en el caso de las*

⁴ Material del curso “Tributación de las Ventas y Servicios N°1”, Prof. Sergio Illanes L.

⁵ Material del curso “Tributación de las Ventas y Servicios N°1”, Prof. Sergio Illanes L.

importaciones, el pagado por la importación de las especies al territorio nacional respecto del mismo período”.

El artículo 39 del Reglamento del IVA señala que: *“El crédito fiscal que establece el párrafo 6° del Título II de la ley está constituido por los impuestos que a los contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado les han sido recargados en sus adquisiciones o servicios recibidos y que pueden deducir de su débito fiscal mensual determinado en conformidad a las normas contenidas en la ley. Para hacer uso de este derecho, es requisito esencial, de acuerdo con el artículo 25° de la ley, que los referidos contribuyentes acrediten que los impuestos les han sido recargados separadamente en las respectivas facturas o en los comprobantes de ingreso, si se trata de importaciones.”*

Asimismo, el artículo 40 señala que: *“Dan derecho al crédito fiscal a que se refiere el artículo anterior, los impuestos correspondientes a todas las adquisiciones y servicios gravados con el tributo al valor agregado que les hayan sido recargados separadamente en las facturas que acrediten las respectivas adquisiciones o prestaciones de servicios. Se consideran como tales adquisiciones las que recaigan sobre especies corporales muebles destinadas a formar parte del activo fijo, salvo que ellas se destinen a formar parte de un inmueble por naturaleza. Dan también derecho a crédito fiscal las adquisiciones de especies destinadas a formar parte del activo realizable de una empresa, como también las relacionadas con otros gastos de tipo general.”*⁶

Por consiguiente, dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.

Igualmente dará derecho a crédito el impuesto recargado en las facturas recibidas con ocasión de un contrato de venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble y de los contratos referidos en la letra e) del artículo 8 del D.L.825, esto es, contratos generales de construcción y de instalación o confección de especialidades.

El SII mediante diversas circulares ha complementado y analizado la definición de crédito fiscal, adaptando el concepto a diversas actividades. Así por ejemplo, la Circular 101 de 1977 se refiere sobre el crédito fiscal que corresponde a los agricultores, y algunos casos prácticos resueltos por la Dirección Nacional relacionados con la actividad agrícola.⁷

Por último, en atención a la importancia de la factura en todo el mecanismo del crédito fiscal, debemos señalar que fue definida por la Corte de Apelaciones Presidente Aguirre Cerda bajo los siguientes términos: *“Que aunque la ley no ha definido lo que es una factura, del contexto de lo dispuesto en el artículo 53, 54 y 55 del D.L.825 y el artículo 69 de su reglamento, se desprende que es un comprobante de una venta o servicio, emitido al momento de la entrega de las especies vendidas o de prestarse el servicio respectivo, extendido en un formulario timbrado por Tesorerías y con las menciones que*

⁶ Reglamento al Impuesto al Valor Agregado, Decreto Supremo N°55 de 1997.

⁷ Material del curso “Tributación de las Ventas y Servicios N°1”, Prof. Sergio Illanes L.

exige la ley".⁸

La Corte Suprema amplió el concepto anterior al contemplar la factura en blanco, en los siguientes términos: *"No cambia por el hecho de estar en blanco, máxime si se trata de instrumentos timbrados y registrados en el Servicio"*.

⁸ Sentencia de fecha 7 de Noviembre de 1984, Corte de Apelaciones Presidente Aguirre Cerda.

CAPITULO II. ARTÍCULO 23 N°5 DEL D.L.825

El texto actual del artículo 23 N°5 establece lo siguiente:

“No darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto.”

“Lo establecido en el inciso anterior no se aplicará cuando el pago de la factura se haga dando cumplimiento a los siguientes requisitos:

a) Con un cheque nominativo a nombre del emisor de la factura, girado contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio.

b) Haber anotado por el librador al extender el cheque, en el reverso del mismo, el número del rol único tributario del emisor de la factura y el número de ésta.”

“Con todo, si con posterioridad al pago de una factura, ésta fuere objetada por el Servicio de Impuestos Internos, el comprador o beneficiario del servicio perderá el derecho al crédito fiscal que ella hubiere originado, a menos que acredite a satisfacción de dicho Servicio, lo siguiente:

a) La emisión y pago de cheque, mediante el documento original o fotocopia de éste.

b) Tener registrada la respectiva cuenta corriente bancaria en la contabilidad, si está

obligado a llevarla.

c) Que la factura cumple con las obligaciones formales establecidas por las leyes y reglamentos.

d) La efectividad material de la operación y de su monto, por los medios de prueba instrumental o pericial que la ley establece, cuando el Servicio de Impuestos Internos así lo solicite.”

“No obstante lo dispuesto en los incisos segundo y tercero, no se perderá el derecho a crédito fiscal, si se acredita que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor.”

“Lo dispuesto en los incisos segundo y tercero no se aplicará en el caso que el comprador o beneficiario del servicio haya tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura.”

HISTORIA DE LA NORMA

9

1).D.L. 825 de 1974

En el texto original de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios contenida en el D.L.N°825, publicado en el Diario Oficial de fecha 31 de Diciembre de 1974, y en su modificación contenida en el D.L.1606, publicada en el Diario Oficial de fecha 3 de Diciembre de 1976, no se mencionó nada referente a esta materia.

2).Ley N°18.110

En el artículo 4 de la Ley N°18.110, publicado en el Diario Oficial del 26 de marzo del 1982 se incorporó el número 5 del artículo 23 del DL 825, con el siguiente tenor: *“En ningún caso darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto.”*

Respecto de esta modificación, el Servicio de Impuestos Internos dictó la Circular N°25 de 10 de Mayo de 1982, que reglamentó dicha modificación.

3).Ley N°18.844 y Circular 45 del 30 de Octubre de 1989:

Mediante la dictación de la Ley N°18.844, publicada en el Diario Oficial del 30 de Octubre de 1989, se cambió el N°5 del artículo 23 en comento, por el siguiente:

⁹ “Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno”, Rodrigo Ugalde Prieto

“No darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto.”

“Lo establecido en el inciso anterior no se aplicará cuando el pago de la factura se haga dando cumplimiento a los siguientes requisitos:

a) Con un cheque nominativo a nombre del emisor de la factura, girado contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio.

b) Haber anotado por el librador al extender el cheque, en el reverso del mismo, el número del rol único tributario del emisor de la factura y el número de ésta.”

“Con todo, si con posterioridad al pago de una factura, ésta fuere objetada por el Servicio de Impuestos Internos, el comprador o beneficiario del servicio perderá el derecho al crédito fiscal que ella hubiere originado, a menos que acredite a satisfacción de dicho Servicio, lo siguiente:

a) La emisión y pago de cheque, mediante el documento original o fotocopia de éste.

b) Tener registrada la respectiva cuenta corriente bancaria en la contabilidad, si está obligado a llevarla.

c) Que la factura cumple con las obligaciones formales establecidas por las leyes y reglamentos.

d) La efectividad material de la operación y de su monto, por los medios de prueba instrumental o pericial que la ley establece, cuando el Servicio de Impuestos Internos así lo solicite.”

“Lo dispuesto en los incisos segundo y tercero no se aplicará en el caso que el comprador o beneficiario del servicio haya tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura.”

El Servicio de Impuestos Internos emitió la Circular 45 del 30 de Octubre de 1989, relativa a esta materia.

En ella se incorporan los requisitos copulativos que deben cumplirse para no perder el crédito fiscal del IVA recargado o retenido en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplen con los requisitos legales o reglamentarios y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de dicho tributo.

Al respecto, la Circular N°45 establece que referente a las facturas que no cumplen con los requisitos establecidos en las leyes, reglamentos o instrucciones del Servicio de Impuestos Internos, debe distinguirse entre aquellos requisitos formales o de fondo que constan en la factura misma y que por ende, pueden ser verificados por los receptores de las facturas mediante el simple examen de ellas, y aquellos requisitos que no pueden verificarse con el solo examen del documento.

La falta de los requisitos formales no puede subsanarse mediante el mecanismo que contemplan los incisos 2° y 3° del N°5 del artículo 23, y por el contrario, para acogerse a los beneficios de estos incisos el contribuyente debe acreditar que la factura cumple con ellos. El solo incumplimiento de aquellos requisitos de fondo puede hacer operar el

mecanismo establecido por la ley para que no se pierda el crédito fiscal.

La circular precisa que el mecanismo contemplado en la norma analizada elimina el efecto de pérdida del crédito fiscal, siempre y cuando, el receptor de la factura adopte algunas medidas de prevención, y acredita, en el evento de producirse el rechazo de la factura las circunstancias que la misma disposición prevé. Es decir, el mecanismo contempla medidas de precaución que debe tomar el contribuyente al momento de pagar la factura y antes de hacer uso del crédito fiscal, y otras que se deben acreditar en el evento de que la factura sea objetada por el Servicio de Impuestos Internos con posterioridad al uso del crédito fiscal.

Respecto de las medidas de prevención que el contribuyente debe tomar al efectuar el pago de la factura, la circular precisa lo siguiente:

a) Pagar la factura con un cheque nominativo a nombre del emisor de aquélla: Cheque nominativo es aquél en que se han tarjado las menciones impresas “a la orden” y “o al portador”, y que, por tanto, puede ser cobrado al banco librado por ventanilla, solamente por aquella persona a cuyo nombre se extendió, o bien a través de su endoso en comisión de cobranza a un banco. La nominatividad del cheque debe ser dispuesta por el girador del documento directamente a nombre de la persona natural o jurídica que emite la factura que se paga por medio del referido cheque.

b) .Girar el cheque en contra de cuenta corriente bancaria de que sea titular la persona natural o jurídica que efectúa la compra o recibe el servicio, es decir, el cheque de pago de la factura no puede provenir de una cuenta corriente bancaria de una tercera persona, distinta de aquella que ha realizado la compra o recibido el respectivo servicio.

c) Anotar, el girador del cheque al extenderlo, en el dorso de este documento, el número del rol único tributario del emisor de la factura y el número del rol único tributario del emisor de la factura y el número de éste.

Por otro lado, la circular señala los requisitos que deben acreditarse a satisfacción del SII, posteriormente, al producirse el rechazo del uso del crédito fiscal en un proceso de fiscalización llevado adelante por este organismo, por adolecer la respectiva factura de falta de fidelidad o ser falsa o no cumplir con los requisitos legales y reglamentarios o haberse emitido por quien resulta no ser contribuyente del IVA, a saber:

a) Que la factura fue pagada con un cheque nominativo a nombre del emisor de ella.

b) Que en el reverso del cheque se anotó por el librador el número del RUT del emisor de la factura y el número de ésta.

La circular establece lo siguiente: *“Las circunstancias anteriores podrán acreditarse acompañando el original del cheque o una fotocopia de éste autorizado por el banco librado”*¹⁰.

c) Que el cheque se giró en contra de una cuenta corriente bancaria del comprador o beneficiario del servicio.

d) Que el cheque se pagó al emisor de la factura, directamente o por intermedio de

¹⁰ Circular N°45 del 30 de Octubre de 1989.

un banco al cual se le endosó en comisión de cobranza.

*Los requisitos anteriores se probarán con un certificado del banco librado.*¹¹

e) Que la cuenta corriente bancaria en contra de la cual se giró el cheque se encontraba registrada en la contabilidad del comprador o beneficiario del servicio, a la fecha de la emisión del referido cheque.

f). Que el cheque girado se anotó oportunamente en la contabilidad del comprador o beneficiario del servicio.

*Los presupuestos anteriores sólo se exigirán si el contribuyente está obligado a llevar contabilidad, completa o simplificada, y se demostrarán exhibiendo los respectivos libros de contabilidad*¹².

g) Que la factura en virtud de la cual actuó el comprador o beneficiario del servicio cumple con las obligaciones formales establecidas por las leyes, reglamento e instrucciones del SII.

*Esta circunstancia se acreditará acompañando la factura que se objeta*¹³.

La referida circular precisa que las obligaciones formales o de forma que deben cumplir las facturas objetadas son aquellas que por aparecer o constar en el original de la factura pueden ser verificadas por los compradores o beneficiarios del servicio con el solo examen de dicho documento; tales como número, timbre, nombre completo del emisor, RUT del emisor, dirección del establecimiento, giro del negocio, fecha de la emisión, nombre del comprador, RUT del comprador, dirección y giro del comprador, detalle de la operación, recargo separado del impuesto, condiciones de la venta, dimensiones mínimas, color blanco del papel, fondo impreso, nombre del documento (factura), recuadro rojo, unidad del servicio en que debe efectuarse el timbraje, etc.

h) *Que materialmente la operación y su monto sean efectivos:* El contribuyente deberá acreditar al SII, en el caso en que éste lo solicite, que real y verdaderamente se efectuó la transacción de que da cuenta la respectiva factura y por el valor en ella consignado, probando diversas circunstancias de hecho, según el caso, tales como: tipo, cantidad y calidad de bienes o servicios sobre los que recayó la operación, valor unitario y valor total de éstos, transporte de los bienes, ingresos a bodega, detalle de las ventas de las mercaderías anotadas en la factura o su existencia en el inventario, etc., y cualquiera otra circunstancia conducente a demostrar, por los medios de prueba instrumental y pericial que la ley establece, que el hecho gravado y su valoración son efectivamente los que figuran registrados en la factura cuya aclaración se solicita.

Finalmente, señala que la modificación introducida por la Ley 18.844 establece que el mecanismo destinado a permitir el uso del crédito fiscal que consta de facturas no fidedignas o falsas o que no cumplen los requisitos legales o reglamentarios u otorgadas

¹¹ Circular N°45 del 30 de Octubre de 1989

¹² Circular N°45 del 30 de Octubre de 1989

¹³ Circular N°45 del 30 de Octubre de 1989

por personas que resulten no ser contribuyentes de IVA, no se aplica cuando el comprador o el beneficiario del servicio han tenido conocimiento o participación en la falsedad o irregularidades de la factura.

En este punto, la circular precisa que no son llamados al uso del beneficio en comento quienes han tenido conocimiento de las irregularidades o participación como autores, cómplices o encubridores en los actos constitutivos de la falsedad material o ideológica de la factura, remitiéndose a las Circulares N°25 de 1982 y N°36 de 1984.

Al respecto, la circular indica que se debe entender que el comprador o beneficiario del servicio han tomado conocimiento de los hechos señalados cuando éste ha sabido el carácter irregular del documento, y que ha tenido participación en ellos, cuando ha desempeñado una conducta relacionada con la falsificación formal o ideológica de la factura.

Respecto del procedimiento aplicable, la circular señala que los fiscalizadores ante la presencia de facturas que aparezcan como no fidedignas, falsas, o que no cumplan los requisitos legales o reglamentarios y que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes del IVA, deberán citar al contribuyente haciéndole presente dichas circunstancias.

El contribuyente podrá rechazar las imputaciones del SII o asilarse en lo dispuesto en los incisos segundo y tercero del N°5 del artículo 23, en cuyo caso deberá acreditar los requisitos antes indicados, según proceda.

En esta situación, los fiscalizadores verificarán si se cumplen con los requisitos indicados, y si estiman necesario pedirán además que se acredite por el contribuyente la efectividad material de la operación y su monto.

4) Ley N°19.738 y Circular 93 del 19 de Diciembre del 2001:

Por último, mediante la Ley N°19.738, publicada en el Diario Oficial de fecha 19 de Junio del 2001, se agregó su actual inciso penúltimo, que tiene el siguiente

texto: “No obstante lo dispuesto en los incisos segundo y tercero, no se perderá el derecho a crédito fiscal, si se acredita que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor.”

El Servicio de Impuestos Internos emitió la Circular N°93 de 19 de Diciembre de 2001, Capítulo III, punto 2, sobre la materia, que en su parte pertinente señala lo siguiente:

“2.- Prueba de que el IVA ha sido recargado y pagado

Conforme a lo dispuesto en el inciso penúltimo del N° 5 del artículo 23 del D.L. N° 825, de 1974, se elimina el efecto de pérdida del derecho a crédito fiscal del IVA recargado o retenido en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios o que han sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de dicho tributo, pero que dan cuenta de operaciones reales, cuando se acredita que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor.

Para los efectos de utilizar el crédito fiscal de acuerdo al citado inciso penúltimo del N° 5 del artículo 23 del D.L. N° 825, de 1974, se requiere acreditar la concurrencia de los siguientes requisitos copulativos:

a) Que el impuesto ha sido recargado separadamente en la factura respectiva.

La prueba de que se recargó el impuesto sólo puede emanar de la propia factura y, por consiguiente, el requisito que se exige acreditar deberá cumplirse exhibiendo la correspondiente factura.

b) Que el vendedor ha enterado efectivamente en arcas fiscales el impuesto recargado en la factura

El contribuyente deberá proporcionar al Servicio, todos los elementos de prueba (libros de contabilidad, documentos, declaraciones, etc.), tanto los que deben obrar en su poder, como los correspondientes a su vendedor, que sean necesarios para verificar la concurrencia de este requisito.

Para efectuar la comprobación del requisito que se comenta, deberá auditarse la declaración del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al mes de emisión de la factura impugnada, verificando, en primer lugar, que ella ha sido incluida en dicha declaración, la cual debe contener todos los elementos para establecer correctamente el impuesto a pagar o el remanente de crédito resultante, prestando especial atención a la corrección y procedencia de los créditos y débitos fiscales, y, como es obvio, a que el impuesto correspondiente haya sido enterado en arcas fiscales, cuando en el período haya resultado impuesto a pagar”.

5) Otras circulares sobre la materia

a) Circular 59

La Circular N°59 derogó las circulares N°1 de 1985, N°15 de 1987, N°25 de 1982, N°36 de 1984, N° 45 de 1989, y N°50 de 1989, y refundió y actualizó las instrucciones impartidas anteriormente por la Dirección Nacional sobre procedimientos que deben observarse en caso de detectarse documentos irregulares.

A este respecto, mantuvo los conceptos de facturas no fidedignas o falsas, o aquellas que no cumplen con los requisitos legales o reglamentarios, o aquellas otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto, sea por tratarse de personas que carecen de la calidad de vendedores habituales de bienes corporales muebles, o del carácter de prestadores de servicios afectos al IVA, o bien por no ser sujetos de las demás operaciones que constituyen hechos gravados con el tributo.

Por otro lado, la referida circular mantuvo las medidas de precaución o prevención de la circular N°45 de 1989, que debe tomar el contribuyente al momento de pagar la factura y antes de hacer uso del crédito fiscal, y otras que se deben acreditar en el evento de que la factura sea objetada por el Servicio de Impuestos Internos con posterioridad al uso del crédito fiscal.

Por último, la circular incorpora todo un procedimiento que debía seguirse en caso de detectarse documentos irregulares.

Esta Circular fue derogada por la Circular N°93 del 19 de diciembre de 2001.

b) Circular N°73 de 1996:

Por medio de esta Circular se instruyó al personal del SII, para que no se objeten las facturas pagadas que adolezcan de los defectos que se indican a continuación, siempre que se acredite a satisfacción del Servicio tanto la declaración del débito respectivo como el pago del impuesto correspondiente, cuanto la efectividad material de la operación y de su monto real, y que los documentos se encuentran contabilizados por el emisor y el receptor, y que el emisor comparezca a la citación que para estos efectos pueda efectuarle el Servicio:

Omisión o errores del RUT del vendedor, prestador del servicio, comprador o beneficiario del servicio, siempre que se haya dejado constancia correcta del nombre y domicilio.

Omisión o errores en la individualización del vendedor, prestador del servicio, comprador o beneficiario del servicio, siempre que se haya indicado correctamente el RUT.

Omisión del timbraje, siempre que las facturas se encuentren debidamente contabilizadas en las contabilidades del emisor y receptor o que esta circunstancia haya sido auto denunciada.

Omisión o error en la indicación de algunos de los establecimientos o sucursales.

Omisión o error en el detalle de la mercadería cuando éste esté consignado correctamente en otro documento anexo a la factura, que dé plena fe.

Omisión o errores de los precios unitarios, siempre que se indique correctamente el monto total de la operación.

Omisión o error en el monto total de la operación, si se consigna correctamente los valores unitarios, de modo que permita establecer el monto total.

Omisión del domicilio del comprador, si éste consta correctamente en la guía de despacho.

Esta Circular fue derogada por la Circular N°93 del 19 de diciembre de 2001.

c) Circular N°78 de 1997 :

Esta Circular establece procedimiento que deberá seguirse en los casos que se detecten irregularidades susceptibles de ser sancionadas con pena corporal, derogando la letra b) del N°2 de la Circular N° 59 de 1996.

d) Circular N°60 del 4 de Septiembre de 2001:

Instruye sobre procedimiento a seguir en caso de detección de facturas falsas, en que no corresponda ejercer, en principio, una acción para perseguir la aplicación de sanciones por delito tributario.

CAPITULO III. CAUSALES LEGALES PARA RECHAZO DEL CREDITO FISCAL

14

El artículo 23 N°5 del D.L.N°825 establece taxativamente cuatro causales que permiten rechazar el crédito fiscal por deficiencias en los documentos en que se sustentan, a saber:

- a) *Facturas no fidedignas;*
- b) *Facturas falsas;*
- c) *Facturas que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios;*
- d) *Facturas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto.”*

Respecto de esta materia, la Circular N°93 establece lo siguiente:

a) Facturas no fidedignas:

¹⁴ “Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno”, Rodrigo Ugalde Prieto

15

“Se entiende por “facturas no fidedignas” aquellas que, como su nombre lo indica, no son dignas de fe, esto es, que contienen irregularidades materiales que hacen presumir con fundamento que no se ajustan a la verdad.

“A modo de ejemplo de facturas no fidedignas pueden señalarse: facturas cuya numeración y datación no guarda debida correlatividad con el resto de la facturación del contribuyente; facturas con correcciones, enmendaduras o interlineaciones en su texto; facturas que no guarden armonía con los asientos contables que registran la operación de que dan cuenta; casos en que no haya concordancia entre los distintos ejemplares de la misma factura, etc.”.

“Sobre el particular se instruye que cuando se rechace el crédito fiscal, por estimar que una factura no es fidedigna, es necesario que se fundamenten las razones por las cuales se considera que dicho documento no es digno de fe, las que deben indicarse con precisión en la citación y liquidación que se practique”.

“A este respecto puede admitirse un ejemplo del siguiente tenor : “Se rechaza el crédito fiscal de la factura XX, por considerarse que ésta no es fidedigna, circunstancia que aparece de manifiesto por cuanto su numeración y datación no guardan debida correlatividad con el resto de la facturación del contribuyente.”.

“Se previene al efecto que el Jefe de Grupo o el Jefe del Departamento de Fiscalización Regional, no deberán dar curso a una citación o liquidación que no contenga el párrafo en que se fundamente el rechazo del crédito fiscal”.

b) Facturas Falsas

16

“Se entiende por falsa una factura que falte a la verdad o realidad de los datos contenidos en ella”.

“La falsedad de una factura puede ser material, esto es, que altere el sentido del documento mismo en su materialidad, o ideológica, es decir, que deje constancia de cosas falsas o mentirosas, siendo las formas usadas aparentemente reales o auténticas”.

“Como ejemplos de falsedad pueden señalarse: indicar un nombre, domicilio, RUT o actividad económica inexistente o adulterado del emisor o del receptor de la factura, el registrar una operación inexistente o falsear los montos de ellas, falsear los timbres del Servicio, etc.”.

“ Debe tenerse presente sobre esta materia que las circunstancias de no ubicarse al contribuyente con posterioridad a la emisión de la factura en el domicilio indicado en ésta.

¹⁵ Circular N°93 del 2001 del SII.

¹⁶ Circular N°93 del 2001 del SII

de ser éste inconcurrente a notificaciones del Servicio o de encontrarse observado negativamente en los sistemas informáticos que mantiene la administración tributaria, no constituyen por sí solas presunciones suficientes para que de ellas se desprenda, en forma inequívoca, que la factura es falsa, siendo necesario en tales eventos, reunir otros antecedentes que permitan fundamentar válidamente esa impugnación ”.

“Cuando se rechace el crédito fiscal de una factura que se considere falsa deben fundamentarse las razones que han conducido a tal calificación, las que es necesario consignar, con precisión, en la citación y liquidación correspondientes, señalándose, por ejemplo: "Se rechaza el crédito fiscal de la factura XX por estimarla una factura ideológicamente falsa, conclusión a que se llega considerando que no existen ventas de las mercaderías adquiridas ni saldos en el inventario.".

“Tratándose de un caso de falsedad material puede señalarse, cuando corresponda, una leyenda del siguiente tenor: "Se rechaza el crédito fiscal de la factura XX por cuanto el sello que detenta no es del Servicio”.

“Se previene al efecto, que el Jefe de Grupo o el Jefe del Departamento de Fiscalización Regional, deberán verificar que la correspondiente citación o liquidación contenga el párrafo en que se fundamenta el rechazo del crédito fiscal y no darán curso a esas actuaciones si dicha mención no se contempla”.

c) Facturas que no cumplen con los requisitos legales o reglamentarios:

17

“No cumplir con los requisitos legales o reglamentarios, significa omitir aquellos que se encuentran establecidos en los Artículos 54 del DL No. 825 y 69 del Reglamento contenido en el D.S. de Hacienda N° 55, de 1977, y otros establecidos o que establezca esta Dirección en uso de sus facultades legales”.

“Los requisitos legales, reglamentarios o establecidos por el Servicio que deben cumplir las facturas son, por ejemplo, número, timbre, nombre completo del emisor, Rol Único Tributario del emisor, dirección del establecimiento, giro del negocio, fecha de emisión, nombre del comprador, Rol Único Tributario del comprador, dirección del comprador, detalle de la operación, recargo separado del impuesto, condiciones de la venta, dimensiones mínimas, color blanco del papel, fondo impreso, nombre del documento (factura), recuadro rojo, Unidad del Servicio en que debe efectuarse el timbraje, etc.”.

“Cabe tener presente al efecto que en la citación y liquidación que se practique, debe indicarse con exactitud el requisito que no cumple la factura que se objeta”.

“A modo de ejemplo puede indicarse lo siguiente: "Se rechaza el crédito fiscal de la

¹⁷ Circular N°93 del 2001 del SII

factura XX por carecer de fecha de emisión."

d) Facturas que sean emitidas por personas que resulten no ser contribuyentes del IVA

18 .

"Por último, no dan derecho a crédito fiscal los impuestos recargados o retenidos en facturas otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto, sea por tratarse de personas que carecen de la calidad de vendedores habituales de bienes corporales muebles o inmuebles de su propiedad, construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, o del carácter de prestadores de servicios afectos al IVA, o bien, por no ser sujetos de las demás operaciones que constituyen hechos gravados con el tributo".

"En relación a esta materia es preciso señalar, que la circunstancia de que el contribuyente no haya efectuado declaraciones de impuestos no lo priva de la calidad de contribuyente del IVA, sino que lo constituye en un contribuyente no declarante, circunstancia que el comprador no está en condiciones de verificar".

"Asimismo debe indicarse, que las circunstancias que el emisor de la factura no sea ubicado con posterioridad al otorgamiento del documento en el domicilio indicado en éste, presente inconcurrencia a notificaciones del Servicio o se encuentre observado negativamente en los sistemas informáticos que mantiene la administración tributaria, no le quita su condición de contribuyente del IVA y no permiten fundar sólo en tales hechos el rechazo del crédito fiscal."

"El Servicio al efectuar su labor de fiscalizar el correcto empleo de los créditos fiscales, investigará si se producen las situaciones descritas, para cuyo efecto deberá proceder a la verificación del emisor de la factura y de los elementos que conforman la operación, tales como: individualización de los contribuyentes, RUT, iniciación de actividades, timbraje de facturas, domicilios, medios y forma de pago de la mercadería, antecedentes contables (libros, documentación, inventarios, libro de existencias), efectividad de la operación (guías de despacho que acrediten el traslado de la mercadería, antecedentes de recepción en bodega), circulación de facturas de contribuyentes que han hecho término de giro, etc."

"Si luego de la o las referidas verificaciones, el contribuyente no logra desvirtuar las observaciones que se le hagan a sus facturas, se deberá citar conforme al Artículo 63 del Código Tributario, para el cobro de las sumas que correspondan".

Forma en que se debe proceder por el Servicio de Impuestos Internos a impugnar las facturas por las situaciones previstas en el N°5 del artículo 23 del DL 825¹⁹

¹⁸ Circular N°93 del 2001 del SII.

El Servicio de Impuestos Internos debe fundamentar las causales establecidas en el numeral 5 del artículo 23 del DL825, y para ello debe cumplir con las exigencias contempladas en la Ley 18.320, al momento de fiscalizar el cumplimiento de las normas tributarias.

Dicha ley establece lo siguiente: *“El ejercicio de las facultades del Servicio de Impuestos Internos para examinar la exactitud de las declaraciones y verificar la correcta determinación y pagos mensuales de los impuestos contemplados en el Decreto Ley N° 825, de 1974, sólo podrá sujetarse a las siguientes normas:*

“1°.- Se procederá al examen y verificación de los últimos 36 períodos mensuales por los cuales se presentó o debió presentarse declaración, anteriores a la fecha en que se notifique al contribuyente requiriéndolo a fin de que dentro del plazo señalado en el artículo 63° del Código Tributario, presente al Servicio los antecedentes correspondientes. Este examen o verificación también podrá comprender, pero únicamente para estos efectos y salvo lo señalado en el número 2°, todos aquellos antecedentes u operaciones generados en períodos anteriores, que sirvan para establecer la situación tributaria del contribuyente en los períodos bajo examen”.

“2°.- Sólo si del examen y verificación de los últimos treinta y seis períodos mensuales señalados en el número anterior se detectaren omisiones, retardos o irregularidades en la declaración, en la determinación o en el pago de los impuestos, podrá el Servicio proceder al examen y verificación de los períodos mensuales anteriores, dentro de los plazos de prescripción respectivos, y determinar en el mismo proceso de fiscalización, o en uno posterior, tributos omitidos, incluso aquellos que no pudieron determinarse anteriormente en atención a las normas de este artículo, y aplicar o perseguir la aplicación de las sanciones que sean procedentes conforme a la ley...”

“...4°.- El Servicio dispondrá del plazo fatal de seis meses para citar para los efectos referidos en el artículo 63 del Código Tributario, liquidar o formular giros por el lapso que se ha examinado contado desde el vencimiento del término que tiene el contribuyente para presentar los antecedentes requeridos en la notificación señalada en el N° 1”.

Una vez que el Servicio de Impuestos Internos fundamente las razones por las cuales las facturas se califican dentro de alguna de las causales del numeral 5, el contribuyente podrá asumir, de acuerdo al artículo 21 del Código Tributario, la carga probatoria de desvirtuar las impugnaciones del Servicio.

El procedimiento de impugnación del contribuyente se encuentra en las Circulares N°s.60 y 93, ambas del 2001, y distingue entre el contemplado para las facturas falsas, y el que corresponde a las demás situaciones del número 5 en comento, a saber:

a) Procedimiento a seguir en caso que se detecte el empleo de facturas falsas por parte de un contribuyente²⁰ :

- 1) El funcionario que detecta un documento con estas características, dará inmediata

¹⁹ “Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno”, Rodrigo Ugalde Prieto

²⁰ Circular N° 60 del 2001 del SII.

cuenta del ilícito a la jefatura de su área, la que deberá tomar las medidas necesarias para que se cumpla con la tramitación instruida en esta circular, sea disponiendo las tareas propias de registro y revisión del caso que correspondan, si pertenece al área de fiscalización o, comunicando al Jefe del Departamento Regional de Fiscalización el hecho detectado, si no perteneciere a dicha área.

2) La primera labor que deberá desarrollarse en el área de Fiscalización será la incorporación de los antecedentes del caso en el "Sistema de Control de Expedientes", con la finalidad que la información de la existencia de dicho documento falso quede registrada en las "Bases de Datos del Servicio", a objeto que la información que en ellas se contienen esté permanentemente actualizada y a

disposición de todos los estamentos de fiscalización. Será obligación de las jefaturas de Grupo de Fiscalización o de Unidad disponer y supervigilar el estricto cumplimiento de esta instrucción por parte de los funcionarios de su dependencia.

Debe destacarse, en este punto, que el registro de las facturas falsas en el Sistema de Control de Expedientes constituirá un impedimento para que el contribuyente pueda efectuar declaraciones rectificatorias, de los períodos en que aquellas inciden, por internet. En su caso, las declaraciones rectificatorias sólo serán admitidas en la oficina del Servicio, correspondiente.

3) Detectado el caso, y registrados los documentos falsos en las Bases de Datos del Servicio, la jefatura de Fiscalización o el funcionario a quien se asigne el caso por el Subdirector de Fiscalización, según proceda, deberá analizar la magnitud e implicancias de aquél.

Producto del análisis del caso, deberá optar por una de las siguientes alternativas y seguir los procedimientos que se señalan para cada caso en esta Circular:

Determinar que, no obstante la falsedad de los documentos, el contribuyente tiene derecho al uso del crédito fiscal que aquellos amparan;

Estimar, desde ya, que los hechos revisten la gravedad suficiente como para concluir la necesidad de perseguir la aplicación de sanciones por delito tributario;

Considerar que los hechos detectados no revisten mérito suficiente para perseguir la aplicación de sanciones por delito tributario;

Para adoptar una decisión relativa a las circunstancias indicadas en las letras "b)" o "c)" precedentes, se deberán ponderar las siguientes circunstancias:

Monto del perjuicio al interés fiscal involucrado en el ilícito detectado.

Relación del monto del crédito fiscal amparado en las facturas impugnadas con el monto del crédito total empleado en los períodos revisados.

Reiteración en la utilización de facturas falsas en calidad de tenedor, o participación en casos anteriores como proveedor de las mismas.

Existencia de pruebas que permitan obtener una absoluta convicción respecto del uso malicioso de los documentos.

Efecto ejemplarizador o pedagógico que podría alcanzar una eventual persecución

penal de los hechos de acuerdo a la realidad regional y al giro o actividad del infractor.

Luego la circular señala lo siguiente: “No obstante la falsedad de los documentos, el contribuyente tiene derecho al uso del crédito fiscal que aquellos amparan.”

Lo anterior, confirma lo sostenido, en el sentido que aún cuando las facturas recepcionadas sean falsas, y el contribuyente se allane a tal impugnación, de todos modos se mantiene el derecho al crédito fiscal en la medida que el contribuyente cumpla con las exigencias previstas en los incisos 2° y 3° del N°5 del artículo 23 del D.L. 825 .

b) Procedimiento a seguir siempre que se detecte el empleo de facturas no fidedignas, facturas que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y facturas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes del IVA²¹ :

“En el caso de tratarse de facturas no fidedignas, o que no cumplan con los requisitos establecidos en las leyes, reglamentos o instrucciones del Servicio de Impuestos Internos, o que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, los fiscalizadores deberán citar al contribuyente haciéndole presente dichas circunstancias”.

“El contribuyente podrá rechazar las imputaciones del Servicio o asilarse en lo dispuesto en los incisos segundo y tercero del No. 5 del Artículo 23, citado, en cuyo caso, deberá acreditar las circunstancias anotadas en los párrafos B.1. al B.7. de estas instrucciones, según proceda.”

Como se observa el contribuyente tiene frente a la impugnación del SII dos opciones, a saber²² :

Rechazar las impugnaciones del SII: En este caso, el contribuyente para conservar el crédito fiscal deberá probar, en la forma señalada en el artículo 21 del Código Tributario, que la factura no adolece de las irregularidades que, según el caso, haya señalado el SII.

Ampararse en lo dispuesto en los incisos 2° y 3° del N°5 del artículo 25 del DL 825: Sólo en este caso, el contribuyente debe cumplir con los requisitos indicados en dichos incisos que analizaremos a continuación.

Situaciones que permiten hacer uso del crédito fiscal sustentado en facturas no fidedignas o falsas, o que no cumplan los requisitos legales o reglamentarios, o que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes del IVA:

23

“En conformidad con lo dispuesto en el N° 5 del artículo 23 del D.L. N° 825, de 1974, hay dos situaciones de excepción que permiten al contribuyente hacer uso del crédito fiscal, no obstante que la factura en que se sustenta adolezca de alguno de los defectos a que se refiere el inciso primero del N° 5 de la norma antes citada.

²¹ Circular N°93 del 2001 del SII.

²² “Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno”, Rodrigo Ugalde Prieto

²³ Circular N°93 del 2001 del SII.

Estas situaciones se producen:

“a) Cuando el pago de la factura se ha efectuado con cheque nominativo de cuenta corriente del comprador o beneficiario del servicio y a nombre del emisor de la factura y se ha anotado por el librador al extender el cheque, en el reverso del mismo, el número de RUT del emisor de la factura y el número de ésta, y

“b) En el caso que se acredite que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor.

“1.- Pago con cheque:

“La exclusión del derecho a usar el crédito fiscal en las situaciones antes enunciadas en el Capítulo II, no tiene, sin embargo, carácter absoluto. En efecto,

es posible, siempre y cuando se cumplan los requisitos copulativos que el inciso segundo y siguientes del referido No. 5 establecen, que el IVA recargado o retenido en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentario u otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de dicho tributo, pueda ser usado como crédito fiscal por el contribuyente comprador o beneficiario del servicio”.

“El mecanismo contemplado en la norma que se analiza, elimina entonces, el efecto de pérdida del crédito fiscal, siempre y cuando, el receptor de la factura, adopte algunas medidas de prevención, y acredite, en el evento de producirse el rechazo de la factura, las circunstancias que la misma disposición prevé”.

“Es decir, el mecanismo contempla medidas de precaución o prevención que debe tomar el contribuyente al momento de pagar la factura y antes de hacer uso del crédito fiscal, y otras que se deben acreditar en el evento de que la factura sea objetada por el Servicio de Impuestos Internos con posterioridad al uso del crédito fiscal”.

“A.- Medidas de prevención que el contribuyente debe tomar al efectuar el pago de la factura.

“Estas medidas son las siguientes:

“A.1 Pagar la factura con un cheque nominativo a nombre del emisor de aquélla.

“Cheque nominativo es aquél en que se han tarjado las menciones impresas "a la orden de" y "o al portador", y que, por tanto, puede ser cobrado al Banco librado por ventanilla, solamente por aquella persona a cuyo nombre se extendió, o bien a través de su endoso en comisión de cobranza a un Banco. La nominatividad del cheque debe ser dispuesta por el girador del documento directamente a nombre de la persona natural o jurídica que emite la factura que se paga por medio del referido cheque.

“Al efecto cabe advertir, que la norma del inciso segundo, letra a), del N° 5 del artículo 23 del D.L. N° 825, de 1974, exige, para conservar el derecho a crédito fiscal, que el pago de la factura se haya efectuado con cheque nominativo, excluyendo, por consiguiente, la posibilidad de que dicho requisito pueda acreditarse en los casos en que el pago se haya efectuado por un medio o documento distinto del cheque, como por ejemplo, con un vale vista, giro electrónico, pago en efectivo, etc.”.

“A.2 Girar el cheque en contra de cuenta corriente bancaria de que sea titular la

persona natural o jurídica que efectúa la compra o recibe el servicio.

“Es decir, el cheque de pago de la factura no puede provenir de una cuenta corriente bancaria de una tercera persona, distinta de aquélla que ha realizado la compra o recibido el respectivo servicio”.

“A.3 Anotar, el girador del cheque al extenderlo, en el dorso de este documento, el número del Rol Único Tributario del emisor de la factura y el número de ésta”.

“Conforme a este requisito, se exige al girador del cheque anotar al dorso del documento, además del número del RUT del emisor de la factura, el número de ésta. De consiguiente, por expresa disposición legal, el requisito de anotar el número de la factura se entiende cumplido solamente si se consigna en el reverso del cheque el número de ésta, de modo que dicha condición no se satisface si se anota el número de un documento distinto de la factura, como puede ser, por ejemplo, el de la guía de despacho”.

“El requisito de estampar en el cheque el número del RUT del emisor de la factura y el número de ésta, también se entenderá cumplido en el caso de cheques que se confeccionen por distintos medios, como computacionales u otros, si tales datos se imprimen o consignan en el anverso del cheque respectivo”.

De lo descrito anteriormente, se desprende que cumplidos los requisitos señalados en el inciso 2° del N°5 del artículo 23, el contribuyente se encuentra amparado por dicha normativa.

Si se produce el rechazo del crédito fiscal, para no perderlo el contribuyente deberá dar cumplimiento a lo dispuesto en el inciso tercero de la referida disposición, y respecto de ella la Circular 93 señala lo siguiente:

“B.- Requisitos que deben acreditarse a satisfacción del Servicio de Impuestos Internos, posteriormente, al producirse el rechazo del uso del crédito fiscal en un proceso de fiscalización llevado adelante por este organismo, por adolecer la respectiva factura de falta de fidedignidad o ser falsa o no cumplir con los requisitos legales y reglamentarios o haberse emitido por quien resulta no ser contribuyente del Impuesto al Valor Agregado.

“B.1. Que la factura fue pagada con un cheque nominativo a nombre del emisor de ella.

“B.2 Que en el reverso del cheque se anotó por el librador el número del Rol Único Tributario del emisor de la factura y el número de ésta.

“Las circunstancias de las letras B.1. y B.2. podrán acreditarse acompañando el original del cheque o una fotocopia de éste autorizada por el Banco librado.

“B.3 Que el cheque se giró en contra de una cuenta corriente bancaria del comprador o beneficiario del servicio.

“B.4. Que el cheque se pagó al emisor de la factura, directamente o por intermedio de un Banco al cual se le endosó en comisión de cobranza.

“Los requisitos de las letras B.3. y B.4. se probarán con un certificado del Banco librado.

“B.5 Que la cuenta corriente bancaria en contra de la cual se giro el cheque, se encontraba registrada en la contabilidad del comprador o beneficiario del servicio, a la fecha de la emisión del referido cheque.

“B.6 Que el cheque girado se anotó oportunamente en la contabilidad del comprador o beneficiario del servicio.

“Los presupuestos de las letras B.5. y B.6. sólo se exigirán si el contribuyente está obligado a llevar contabilidad completa o simplificada, y se demostrarán exhibiendo los respectivos libros de contabilidad.

“B.7 Que la factura en virtud de la cual actuó el comprador o beneficiario del servicio, cumple con las obligaciones formales establecidas por las leyes, reglamentos e instrucciones del Servicio.

“Esta circunstancia se acreditará acompañando la factura que se objeta.

A continuación la circular en comento hace una distinción, que es importante tener presente en el análisis de la prueba a rendir:

“Para aplicar estas normas de excepción debe tenerse presente, que respecto de las facturas que no cumplan con los requisitos establecidos en las leyes, reglamentos o instrucciones del Servicio de Impuestos Internos, es preciso distinguir entre aquellos requisitos formales o de forma, que constan o deben constar en la factura misma y que por ende, pueden ser verificados por los receptores de las facturas mediante el simple examen de ellas y aquellos requisitos

que no pueden verificarse con el solo examen del documento. La falta de los

requisitos señalados en primer término, no puede subsanarse mediante el mecanismo que contemplan los incisos segundo y tercero del N° 5 del Artículo 23, en estudio, y por el contrario, para acogerse a los beneficios de estos incisos el contribuyente debe acreditar que la factura cumple con ellos.

“De manera que sólo el incumplimiento de aquellos requisitos mencionados en segundo término puede hacer operar el mecanismo establecido por la ley para que no se pierda el crédito fiscal”.

En consecuencia, de acuerdo al SII la falta de los requisitos formales o de forma no se puede subsanar acudiendo al mecanismo señalado en los incisos 2° y 3° del N°5 del artículo 23, según se establece en los siguientes términos en la circular en comento:

“Las obligaciones formales o de forma que deben cumplir las facturas objetadas son, por ejemplo: número, timbre, nombre completo del emisor, Rol Único Tributario del emisor, dirección del establecimiento, giro del negocio, fecha de la emisión, nombre del comprador, Rol Único Tributario del comprador, dirección del comprador, detalle de la operación, recargo separado del impuesto, condiciones de la venta, dimensiones mínimas, color blanco del papel, fondo impreso, nombre del documento (factura), recuadro rojo, Unidad del Servicio en que debe efectuarse el timbraje, etc.

“Debe advertirse que la falta de fidelidad de los requisitos formales que aparecen en el documento no hace perder el beneficio de que se trata, siempre que esté revestido de una apariencia razonablemente creíble, como puede ocurrir en el caso en que el

documento haya sido timbrado con un cuño falso pero que deja una seña en el documento semejante al verdadero”.

Por último, la circular exige lo siguiente:

“B.8 Que materialmente la operación y su monto sean efectivos.

“Cuando existan hechos o circunstancias de los cuales se desprendan presunciones serias que pongan en duda que la operación realmente se realizó o sobre la efectividad de su monto, el Servicio podrá requerir que el contribuyente acredite que real y verdaderamente se efectuó la transacción de que da cuenta la respectiva factura y por el valor en ella consignado, probando diversas circunstancias de hecho, según el caso, tales como: transporte de los bienes, guías de despacho si las hubiere, ingreso a bodega, detalle de las ventas de las mercaderías anotadas en la factura o su existencia en el inventario, etc., y cualquiera otra circunstancia conducente a demostrar, por los medios de prueba instrumental y pericial que la ley establece, que el hecho gravado y su valoración son efectivamente los que figuran registrados en la factura cuya aclaración se solicita.

“El requerimiento para que se acredite la efectividad material de la operación y de su monto debe estar contenido en una citación que el Servicio debe notificar al contribuyente, en la cual debe precisarse o individualizarse las facturas, las operaciones y los montos que se exige que el contribuyente pruebe.

“Para dar curso a la citación, el Jefe de Grupo o el Jefe del Departamento de Fiscalización Regional, deberá verificar que en ésta se consignen específicamente los antecedentes relacionados con la efectividad material de la operación y de su monto, que se exige acreditar al contribuyente”.

Cabe hacer presente, que la circular establece una exigencia no contemplada en la ley, esto es, solicitar que se acompañe una fotocopia autorizada del cheque, en circunstancia que la ley sólo exige que se acompañe una fotocopia, sin la exigencia que esté autorizada²⁴.

Respecto de la prueba del requisito *“Que materialmente la operación y su monto sean efectivos”*, la ley y la circular señalan que debe ser mediante prueba instrumental y pericial.

Por último, la circular contempla aquellos contribuyentes que han tenido conocimiento o participación de la falsedad, en los siguientes términos:

“Finalmente, y de acuerdo a la normativa vigente, se deja establecido que el mecanismo destinado a permitir el uso del crédito fiscal que consta de facturas no fidedignas o falsas no se aplica cuando el comprador o el beneficiario del servicio han tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura.

“En consecuencia, no son llamados al uso del beneficio que se comenta quienes han tenido conocimiento o participación como autores, cómplices o encubridores en los actos constitutivos de la falsedad material o ideológica de la factura.

²⁴ “Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno”, Rodrigo Ugalde Prieto

“Se debe entender que el comprador o beneficiario del servicio ha tomado conocimiento de los hechos señalados cuando éste ha sabido el carácter irregular del documento, y que ha tenido participación en ellos, cuando ha desempeñado una conducta relacionada con la falsificación formal o ideológica de la factura.

“De consiguiente y de acuerdo a lo expresado, se entrega a los contribuyente un mecanismo idóneo para ponerse a resguardo de la eventual pérdida del derecho a usar el crédito fiscal, particularmente cuando éstos adquieren bienes y servicios de proveedores no habituales o desconocidos. En efecto, la mera adopción de las medidas de prevención y el cumplimiento y prueba de los otros requisitos que se han comentado, los pondrá automáticamente a cubierto de la sanción civil que implica la pérdida del crédito fiscal.

“Con todo, debe hacerse presente que la existencia de este mecanismo no impide ni entorpece en forma alguna la acción del Servicio en la investigación y sanción de la evasión y del fraude tributario y que para que el contribuyente pueda beneficiarse con su aplicación, es indispensable que haya actuado de buena fe, y que no haya tenido conocimiento ni participación en la falsedad de las facturas”.

Quando se acredite que el IVA que consta en la factura impugnada ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor:²⁵

Esta segunda excepción se incorporó con la Ley N°19.738, publicada en el Diario Oficial de fecha 19 de Junio del 2001, y se reguló por la Circular 93 del 2001, y de acuerdo al Profesor Rodrigo Ugalde para que opera esta nueva excepción, deben cumplirse los siguientes requisitos:

Que el impuesto ha sido recargado separadamente en la respectiva factura, y para comprobar lo anterior basta exhibir la factura, de acuerdo al artículo 69 N°7 del Reglamento del D.L. N°825.

Que el vendedor ha enterado efectivamente en arcas fiscales el IVA que consta en la factura, y para comprobarlo basta con la exhibición del Formulario 29 presentado por el vendedor en el que conste la declaración del débito fiscal correspondiente a la factura de que se trata y el folio del libro de compraventa IVA en el cual conste el registro de la factura respectiva.

Al respecto la Circular 93 señala lo siguiente:

“2.- Prueba de que el IVA ha sido recargado y pagado

“Conforme a lo dispuesto en el inciso penúltimo del N° 5 del artículo 23 del D.L. N° 825, de 1974, se elimina el efecto de pérdida del derecho a crédito fiscal del IVA recargado o retenido en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios o que han sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de dicho tributo, pero que dan cuenta de operaciones reales, cuando se acredita que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor.

“Para los efectos de utilizar el crédito fiscal de acuerdo al citado inciso penúltimo del N° 5 del artículo 23 del D.L. N°825, de 1974, se requiere acreditar la concurrencia de los

²⁵ “Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno”, Rodrigo Ugalde Prieto

siguientes requisitos copulativos:

“a) Que el impuesto ha sido recargado separadamente en la factura respectiva.

La prueba de que se recargó el impuesto sólo puede emanar de la propia factura y, por consiguiente, el requisito que se exige acreditar deberá cumplirse exhibiendo la correspondiente factura.

“b) Que el vendedor ha enterado efectivamente en arcas fiscales el impuesto recargado en la factura.

“El contribuyente deberá proporcionar al Servicio, todos los elementos de prueba (libros de contabilidad, documentos, declaraciones, etc.), tanto los que deben obrar en su poder, como los correspondientes a su vendedor, que sean necesarios para verificar la concurrencia de este requisito.

“Para efectuar la comprobación del requisito que se comenta, deberá auditarse la declaración del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al mes de emisión de la factura impugnada, verificando, en primer lugar, que ella ha sido incluida en dicha declaración, la cual debe contener todos los elementos para establecer correctamente el impuesto a pagar o el remanente de crédito resultante, prestando especial atención a la corrección y procedencia de los créditos y débitos fiscales, y, como es obvio, a que el impuesto correspondiente haya sido enterado en arcas fiscales, cuando en el período haya resultado impuesto a pagar”.

En opinión del Profesor Rodrigo Ugalde, estas instrucciones se exceden de lo establecido en la ley, ya que respecto del segundo requisito contemplan exigencias adicionales como las de verificar las compras y los servicios recibidos del vendedor que está sujeto a revisión, y en consecuencia, se está haciendo responsable al contribuyente de hechos ajenos como lo son las actuaciones de sus proveedores, y de los proveedores de este último, con los cuales no ha tenido ningún contacto ni responsabilidad.²⁶

En este capítulo hemos analizado en detalle las causales contempladas en el artículo 23 N°5 del D.L.825 y las circulares dictadas por el Servicio de Impuestos Internos en esta materia, en especial, las números 60 y 93 del 2001, que regulan en detalle las condiciones y requisitos que deben cumplirse para el rechazo del crédito fiscal en estos casos, lo que nos va a ayudar para analizar la actuación de los fiscalizadores del SII, y como ha sido interpretada la normativa por parte de los tribunales tributarios y los tribunales superiores de justicia.

²⁶ “Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno”, Rodrigo Ugalde Prieto

CAPITULO IV

Luego de analizar el artículo 23 N° 5 del D.L. 825, las circulares del Servicio de Impuestos Internos pertinentes, y las causales taxativas contenidas en dicha disposición sobre pérdida del crédito fiscal, a saber, facturas no fidedignas o falsas o que no cumplen lo requisitos legales o reglamentarios o aquellas que hayan sido otorgadas por personas que no resulten ser contribuyentes del IVA, corresponde revisar la jurisprudencia de los Tribunales Tributarios vía procedimiento de reclamación, Cortes de Apelaciones y Corte Suprema, en esta materia.

A) JURISPRUDENCIA TRIBUNALES TRIBUTARIOS

I.-

A continuación, se analizan las sentencias de los Tribunales Tributarios que, en nuestra opinión, hacen una interpretación correcta del artículo 23 N°5 del D.L.825:

1) Tribunal Tributario Santiago Poniente (causa Rol 2368-97)

Mediante sentencia de fecha 31 de Octubre del 2001, se acogió en parte el reclamo interpuesto en contra de las liquidaciones N°126 a 137, de fecha 27 de mayo de 1.997,

correspondientes a diferencias de Impuesto al Valor Agregado de los períodos Enero a Diciembre de 1995, derivadas del rechazo de crédito fiscal de la contabilización del costo de mercaderías, que constan en *facturas irregulares*.

Los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos justificaron la liquidación del impuesto basado en "*facturas irregulares que se encuentran emitidas por proveedores con domicilios inexistentes, no ubicables y no declarantes*", lo que claramente se aparta de las causales del artículo 23 N°5 del D.L.825.

La defensa del reclamante se basó en que los cobros detallados en las facturas objetadas correspondían a compras reales de bienes que adquirió de buena fe, los cuales posteriormente vendió según lo acreditó con su libro de compra y ventas, y que la mercadería comprada guardaba concordancia con sus ventas y que efectuó el pago de la forma establecida por la ley, y para ello entregó un detalle de los cheques con los cuales pagó dichas facturas.

En este caso, si bien el tribunal concluyó que, con el mérito probatorio de la prueba documental acompañada, se acreditó la efectividad material de las operaciones indicadas en las facturas objetadas, no se pronunció si la causal invocada por los fiscalizadores para rechazar el crédito fiscal era de aquellas contempladas en el artículo 23 N°5 del DL.825.

Por otro lado, hay que tener presente lo que dispone la Circular 93 sobre el término "factura irregular" invocado por los fiscalizadores para rechazar el crédito fiscal: "En consecuencia, al rechazarse el crédito fiscal de una factura, el funcionario fiscalizador debe especificar claramente en la citación y liquidación, el motivo por el cual se impugna el documento, indicando con precisión alguna de las causales señaladas en los cuatro números anteriores y fundamentando las razones por las cuales considera que se trata de una factura no fidedigna o falsa, o que no cumple con los requisitos legales o reglamentarios o que ha sido otorgada por persona que resulte no ser contribuyente del IVA, no siendo procedente al efecto, que se aluda en términos genéricos a "facturas irregulares", pues tal denominación no se contempla en el artículo 23 N° 5 del D. L. N° 825, de 1974".²⁷

2) Tribunal Tributario Santiago Oriente (causa Rol 80-95)

En esta causa se dictó sentencia con fecha 28 de Febrero de 1996, en la cual se acogió el reclamo interpuesto en contra de las liquidaciones N°111 a 118 de 16 de diciembre de 1994, por cobro de reintegro IVA Exportadores, períodos tributarios febrero, marzo, mayo, junio y agosto de 1993 y abril de 1994, originadas por rechazo del crédito fiscal IVA por *facturas irregulares que las mismas liquidaciones detallaron*.

Las liquidaciones expresaron erróneamente como causal de rechazo del crédito fiscal, el no haberse probado la efectividad material de las operaciones consignadas en las facturas emitidas por los proveedores, y calificaron de esta forma las facturas como irregulares.

²⁷ Circular N°93 del 2001 del SII.

El reclamante sostuvo que las facturas corresponden a operaciones verdaderas, cumplían con los requisitos reglamentarios y fueron otorgadas por personas que eran contribuyentes del IVA, y que la causal, por consiguiente, en que se fundaron las liquidaciones no existe, por tratarse de operaciones reales y que habían probado al dar respuesta la citación de que fue objeto su representada. Además, las facturas se encontraban timbradas por el Servicio de Impuestos Internos, cumplían con todos los requisitos reglamentarios, hechos que ameritaban para que sean aceptados los créditos fiscales y los costos contabilizados.

El fallo concluyó lo siguiente: *“El reclamante en el curso del proceso ha acreditado que las referidas operaciones se encuentran respaldadas con documentos acompañados al proceso. No existiendo causales para reputar como no efectivas las mencionadas operaciones, procede acoger la reclamación de estas partidas reclamadas”.*

En este caso, la conclusión del fallo fue correcta, ya que la causal invocada para rechazar el crédito fiscal no se encuentra contemplada en el artículo 23 N°5 del D.L.825 .

3) Tribunal Tributario Santiago Oriente (causa Rol 70.053-94)

La sentencia de fecha 7 de Marzo de 1995 acogió el reclamo interpuesto en contra de las liquidaciones N°15 a 18 de 16.01.94, por diferencias de IVA de los períodos tributarios junio, julio, agosto y septiembre de 1993, por no haber acreditado la efectividad de las operaciones que en las facturas de proveedores se consignaban.

El reclamante sostuvo que las liquidaciones incumplieron los requisitos legales que permitían al Servicio rechazar el crédito fiscal, dado que en ellas se expresaba como única causal del rechazo de dichos créditos el no haber acreditado la efectividad material de las operaciones que en las facturas de proveedores se consignan, es decir, no se expresaba ni se hacía valer ninguna causa legal de rechazo de los créditos fiscales objetados de facturas de proveedores, no cumpliéndose con lo dispuesto en el N°5 del artículo 23 del D.L.825. Las facturas que en ellas se individualizaban correspondían a operaciones comerciales reales y

lícitas por mercaderías que se adquirieron realmente a los citados proveedores, por los montos señalados en cada una de ellas, documentos debidamente asentados en sus libros de contabilidad y canceladas con cheques. Los emisores de las facturas objetadas eran todos contribuyentes del IVA y las facturas se encontraban debidamente autorizadas por el Servicio, cumpliendo todos los requisitos legales y reglamentarios.

Los considerandos pertinentes de la sentencia señalaron lo siguiente:

“Que la Oficina de Fiscalización de Comercio Exterior de la Subdirección de Fiscalización cursó las liquidaciones N°15 a 18 de 25.01.94, por concepto de IVA, fundamentado en lo dispuesto por el N°5 del artículo 23 del D.L.825 de 1974, *en razón de no haber acreditado la efectividad material de las operaciones que daban cuenta las facturas que se indican*”.

“Que la recurrente aduce en su escrito de reclamo que las liquidaciones no cumplen con los requisitos legales que habilitan al Servicio para rechazar los créditos fiscales IVA, de las facturas de proveedores detalladas, ya que no se expresa ni se hace valer ninguna

causa legal de rechazo, por lo que no se cumple con lo ordenado en el N°5 del artículo 23 del D.L.825 de 1974”.

“Que sobre la materia de litis, es necesario precisar previamente la norma legal contenida en el artículo 23 N°5 del DL.825 de 1974, que a la letra establece: “No dará derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquellos que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto”.

“Que en mérito a los antecedentes de autos,...ha quedado acreditado que las facturas emitidas por el contribuyente a la empresa demandada, correspondían a operaciones efectivas, éstas no adolecían de algunas de las irregularidades o deficiencias enumeradas en la disposición legal”.

“Que de acuerdo a los documentos acompañados al proceso, consta que las facturas no adolecen de irregularidades o deficiencias enumeradas de la disposición legal transcrita”.

En este caso, al igual que el anterior, se realiza una interpretación correcta del artículo 23 N°5 del D.L.825.

4) Tribunal Tributario Valparaíso (causa Rol 4206-86)

Con fecha 30 de Enero de 1987, se dictó la sentencia en que se acogió la reclamación interpuesta en contra de las liquidaciones N°935 a 944, de 12 de Febrero de 1986, que rechazaron el crédito fiscal fundado en que las facturas que se impugnaban tendrían el carácter de no fidedignas al no encontrarse éstas debidamente autorizadas.

El reclamante sostuvo que estas facturas no pueden ser calificadas de no fidedignas, pues la propia Dirección del Servicio en Circular N°25 de 1982, complementada por Circular N°36 de 1984 ha dicho que se entiende por facturas “no fidedignas” aquellas que como su nombre lo indica, no son dignas de fe, esto es que contienen irregularidades materiales que hacen presumir con fundamento que no se ajustan a la verdad.

A modo de ejemplo señaló: facturas cuya numeración y datación no guardan debida correlatividad con el resto de la facturación del contribuyente, correcciones, enmendaduras o interlineaciones en su texto; que aquellas que no guarden armonía con los asientos contables que registran la operación de que dan cuenta; que no haya concordancia entre los distintos ejemplares de las facturas, etc. Sostuvo que, en el presente caso, nada de lo anterior se cumplió pues no existieron irregularidades materiales, la numeración era correcta, no existían correcciones, enmendaduras, interlineaciones y las facturas guardaban armonía con los asientos contables.

Finalmente señaló que todas las operaciones de que dan cuenta las facturas impugnadas eran reales y efectivas, como lo acreditaron las fotocopias de los documentos bancarios emitidos dando pago de los mismos, las que se acompañaron conjuntamente con un listado que indicó las facturas con ellas pagadas.

Los considerandos pertinentes de la sentencia establecieron lo siguiente:

“Que, en las argumentaciones de la reclamante se han expuesto extensamente en la

parte expositiva, pudiendo sintetizarse en que el contribuyente sostiene que las facturas llevan el timbre oficial del SII, ya que lo único que es dable exigirle al comprador al momento de recibir un documento de respaldo es la comprobación de la circunstancia que lleva el timbre del SII y el RUT del emisor.”

“Que, de acuerdo a lo expuesto en los considerandos anteriores, este Tribunal determina que las operaciones de compraventa de animales...fueron efectivamente realizadas, canceladas con cheque y recepcionadas las respectivas facturas que emitió el proveedor, el cual por ser una persona con domicilio y actividad vigente

conocida, es procedente su fiscalización y cobro de los tributos pertinentes, razón por la cual en el presente caso sólo cabe dejar sin efecto el cobro formulado en las liquidaciones N° 935 a 944”.

De lo expuesto, queda de manifiesto que los fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos se excedieron en sus facultades al impugnar las facturas como no fidedignas, en circunstancias que ellas se ajustaron plenamente a la normativa tributaria, lo que claramente fue enmendado por el Tribunal Tributario.

Corte de Apelaciones de Valparaíso

Mediante sentencia de fecha 31 de Marzo de 1995 se confirmó la sentencia de primera instancia.

Corte Suprema

Con fecha 8 de Septiembre de 1998, se declaró inadmisibile el recurso de casación en el fondo, y cabe destacar los siguientes considerandos:

“Que el recurso de autos se sustenta en los errores de derecho en que habría incurrido la sentencia, al haberse infringido los artículos 14, 15 inciso 1°, 20 y 23 N°5 del D.L.825 y 21 del Código Tributario”.

“Que el recurso de casación es excepcional y de derecho estricto, y se sustenta en la infracción de la ley o leyes que tienen influencia en lo dispositivo del fallo, requisito básico formal de admisibilidad”.

“Que tanto la sentencia de primer grado, como la confirmatoria de segunda instancia razonan y deciden en base al artículo 23 N°1 del DL 825, disposición que

además mencionan expresamente en el grupo de preceptos legales, como lo ordena el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil y el auto acordado que rige dicha actuación...”

“Que como el precepto legal referido en el motivo anterior, por lo ya señalado tiene el carácter de ley decisoria litis, y al no ser impugnado como quebrantado en el recurso, debe ser considerado como correctamente aplicado, e incluso en tal carácter incorporado en la sentencia de reemplazo; así, en el caso que fuere acogido el recurso de casación, debiera aplicarse la norma omitida la que, como ya se dijo, es decisoria litis para la controversia planteada en estos autos, por lo que es, indudable que el recurso debe ser declarado inadmisibile, toda vez que en el supuesto que las demás disposiciones que se citan como violadas lo hubiesen sido efectivamente, ellas no han podido tener influencia en la decisión”.

5) Tribunal Tributario Valparaíso (Rol N°60.317-93)

La sentencia de fecha 30 de Junio de 1994 acogió la reclamación interpuesta en contra de las liquidaciones N°1490 a 1497 de fecha 17 de Mayo de 1993, por concepto de IVA de los períodos Noviembre de 1991, Febrero, Abril, Mayo, Junio y Julio de 1992, basadas en que las facturas eran falsas por *“no haberse acreditado la efectividad de las operaciones comerciales a que se refieren las mismas, y que las empresas proveedoras no han sido ubicadas en el domicilio indicado en las mismas facturas”*.

La reclamante sostuvo *que conforme a las normas establecidas en el artículo 23 N°5 del D.L. 825, no le es posible acreditar la efectividad de las operaciones toda vez que dichas adquisiciones las canceló en dinero efectivo, sin embargo, expresa que las facturas cumplen con los requisitos legales establecidos al efecto, tales como, timbradas por el Servicio de Impuestos Internos; corresponden a contribuyentes con RUT e iniciación de actividades y sus emisores son contribuyentes del IVA, razón por la cual no deben ser rechazadas por falsas.*

Cabe hacer presente, que el Departamento de Fiscalización cuestionó a los proveedores por razones no contempladas en el artículo 23 N°5 del DL825, a saber: *“no existe en el domicilio, no ha dado aviso término de giro; no ha dado aviso de cambio de domicilio, contribuyente bloqueado a contar del 05.08.92, etc.”*

El Tribunal enmendó el actuar de los fiscalizadores y sostuvo lo siguiente: *“Que el legislador al reglamentar el artículo 23 N°5 del D.L.825 que establece las causales de pérdida de crédito fiscal, situación que en el caso de autos no se aprecia, toda vez que de los informes, así lo ameritan, por lo que el emplazamiento a acreditar las operaciones en ellas contenidas, no les es aplicable en la especie, razón por la cual este tribunal estima que la norma en la cual se sustentan las liquidaciones reclamadas, no le son aplicables a dichos documentos, debiendo en consecuencia dejarse sin efecto los cobros pertinentes, en atención a que, se ha dado cumplimiento a lo establecido en el artículo 21 inciso 2° del Código Tributario”*

Los fallos que hemos analizado, si bien rectificaron el actuar de los fiscalizadores del SII, no fueron lo suficientemente claro en precisar que las causales de rechazo son las contempladas en el inciso primero del artículo 23 N°5 del DL.825, y que la causal consistente en “no acreditar la efectividad de la operación” no se encuentra dentro de las causales de rechazo del crédito fiscal contempladas en dicha disposición.

Además, no se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en la Circular N°93, en el sentido de declarar improcedente la causal de “factura irregular” invocada por los fiscalizadores.

II.-

En seguida, se revisarán los fallos de los Tribunales Tributarios que, a nuestro entender, no se ajustan a la interpretación correcta del artículo 23 N°5 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, y fueron erróneamente confirmados por los tribunales superiores de justicia (Cortes de Apelaciones y Corte Suprema):

1) Tribunal Tributario Regional Valparaíso (Rol N°60.003-94)

La sentencia de fecha 4 de Marzo de 1996 rechazó el reclamo interpuesto por don Jorge Silva Pérez, en contra de las liquidaciones N°3023 a 3031, de fecha 8 de Octubre de 1993, por concepto de diferencias de Impuesto al Valor Agregado de los períodos Septiembre a Diciembre de 1992, y Enero a Marzo de 1993.

El Departamento de Fiscalización rechazó las facturas registradas por el reclamante basado en lo siguiente *“toda vez que tales documentos tienen numeración que excede al timbraje autorizado por el Servicio, el emisor se encuentra bloqueado por el Servicio y no declara IVA desde el período Noviembre de 1991 a Marzo de 1996.”* Claramente las causales invocadas se apartan del artículo 23 N°5 del DL.825

En el siguiente considerando de la sentencia, se confundió la causal de rechazo del crédito fiscal del inciso primero de la referida norma con las exigencias contempladas en los incisos 2° y 3°, en los siguientes términos: *“Que lo anterior también deriva del hecho que el reclamante no acreditó el pago con cheque de las respectivas facturas y los que formuló sólo cubren una parte de las facturas, no tiene registrada contablemente la respectiva cuenta corriente bancaria y no acreditó la efectividad de las operaciones de que dan cuenta las facturas de sus operaciones”.*

Por otro lado, se confundió la exigencia de la efectividad de la operación con los requisitos que debían cumplir las facturas, cuando se sostuvo lo siguiente: *“Por regla general, el hecho de estar timbrada una o varias facturas por el Servicio, constituye evidentemente un signo de su autorización oficial por éste, pero en ningún caso dicho timbraje (que indudablemente es previo a cualquier transacción) da certeza de la efectividad de la operación que sus datos consignan. Pues esta transacción está realizada exclusivamente entre particulares sin la concurrencia del Servicio, por cuanto mal podría, el Órgano Oficial, dar fe de su realización, ya que éste no participa para nada en sus términos; como está dicho sólo participan los particulares y es a ellos a quienes corresponde demostrar la veracidad de la operación que señala la o las facturas, especialmente en cuanto a las especies transferidas, al valor de ellas, al IVA aplicado, al pago efectivo, su valor, etc.”*

Nos parece que en este considerando no se respeta lo regulado por el Servicio de Impuestos Internos en las Circulares 60 y 93 sobre la materia, y en especial, en lo relativo a la presunción de veracidad que entrega el timbraje de la factura .

Corte de Apelaciones de Valparaíso (Rol N°148.935)

Por medio de la sentencia de fecha 8 de Junio de 1999, la Corte confirmó la sentencia de primera instancia y razonó, a nuestro entender, en forma errónea en los siguientes términos generales:

Insistió en la idea que las facturas deben corresponder y dar cuenta de operaciones reales y que deben ser pagadas con cheques, como así lo demostró en el proceso el recurrente.

Además, el fallo se basó igualmente en una causal distinta a las indicadas taxativamente en el artículo 23 N°5 del DL 825, para confirmar la sentencia de primera

instancia, y fue la siguiente: *“En el caso de autos, el emisor de las aludidas facturas se encuentra bloqueado por el Servicio y no declara IVA desde el período Noviembre de 1991 a la fecha y las facturas tienen numeración que excede del timbraje autorizado por el Servicio*

En este caso, se hace responsable al recurrente de los hechos de un tercero ajeno como es el emisor de las facturas .

Corte Suprema (Rol N°2806-99)

La Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por el reclamante, mediante fallo de fecha 11 de Enero de 2000.

El recurrente denunció la infracción al artículo 23 N°5 del D.L.825, entre otras normas, basado en que dicha norma *“se está refiriendo a facturas y la objeción que el Servicio puede hacer de este tipo de documentos es por las causales que indica dicha disposición y en caso alguno se está refiriendo a las operaciones que preceden al otorgamiento de tales facturas.”*

Agregó el recurrente: *“que toda la disposición legal está referida a la facultad de objetar las facturas que tiene el Servicio de Impuestos Internos y en caso alguno a la supuesta facultad de objetar las operaciones que preceden a la factura y que motivan su emisión. Las causales de objeción de tales facturas son explícitas y se encuentran taxativamente señaladas en el inciso primero de la misma disposición y están referidas también a las facturas y no a los antecedentes previos que la motivan o justifican”.*

En los considerandos pertinentes del fallo se estableció lo siguiente:

a) “De la lectura del artículo 23 se desprenden varias reflexiones:

“En primer lugar, la norma de que se trata no puede ser estudiada en forma individual, parcial y fuera del contexto general del Decreto Ley 825 que la contiene, pues forma parte de todo un texto destinado a regular el sistema del llamado Impuesto al Valor Agregado.”

En seguida, cabe precisar que el artículo mismo debe ser analizado en su texto completo, desde que establece todo un sistema destinado a rechazar el crédito fiscal, por las razones que prolijamente se determinan. En efecto, la norma parte por fijar una situación de excepción al derecho a utilizar el crédito fiscal, para luego establecer una contra excepción en el inciso segundo, que indica las medidas de prevención que debe tomar el receptor de una factura y enseguida, el inciso tercero, establece nuevamente una excepción al uso del crédito fiscal, con su correspondiente contra excepción, que opera, esta última, cumpliendo con varios y copulativos requisitos, para el caso de que el Servicio cuestione una factura con posterioridad a su pago”.

“La siguiente reflexión que cabe hacer es que, como parece resultar también obvio, lo que genera el derecho al crédito fiscal es la operación material de compra o la prestación de un servicio y la factura es sólo el medio que posee quien la recibe para acreditar ante el Servicio la circunstancia de haber llevado a cabo dicha operación, y en casos como el de autos, en que se trata de compras, la circunstancia de haberse cancelado el respectivo impuesto, lo que eventualmente otorga al comprador el derecho al crédito; a su turno, la contraparte en la operación adquiere la obligación de enterar en

arcas fiscales el Impuesto que recargó en la operación.”

“La última reflexión que cabe formular es que el Servicio de Impuestos Internos tiene la facultad que nace de la disposición de que se trata, de objetar no sólo las facturas, pues ellas pueden corresponder a operaciones ficticias, de un monto distinto al consignado en ellas o a otras circunstancias que las hagan indignas de fe, sino también la efectividad de las operaciones mismas, pues ello surge de un modo claro de la misma norma, sea de manera explícita, en el número 5 del artículo 23 de que se trata, inciso tercero letra d), como de un modo implícito, cuanto se objeta una factura por no fidedigna o falsa, pues ambas hipótesis pueden llevar envuelta la posibilidad de corresponder a operaciones no realizadas”

En relación al último considerando, una cosa son las causales de rechazo del crédito fiscal que se encuentran en el inciso primero y que dicen relación con la factura; y otra cosa muy distinta es el derecho que asiste al contribuyente de asilarse en dicha excepción acreditando la efectividad material de la operación y otros requisitos contemplados en el inciso 3° de dicha disposición.

b) “Que de lo que se lleva dicho hasta el momento, se puede inferir que no basta con que se acredite la efectividad de haberse efectuado una operación, para que surja el derecho al crédito fiscal, como parece entenderlo el recurrente, quien afirma que por el hecho de que la sentencia de segunda instancia dio por establecido como hecho de la causa, la efectividad de que las que han motivado toda la materia sobre que ha versado el proceso, ello le otorga instantáneamente el derecho al crédito fiscal, habiendo llegado a afirmar que aún en el caso de haberse emitido facturas falsas o no fidedignas y por personas que no son contribuyentes de IVA, se tiene derecho al crédito fiscal. Nada más alejado de la realidad.”

c) “Según el sistema establecido en el D.L.825, el crédito fiscal accede al correspondiente débito fiscal. Esto es, en el caso del recurrente, quien efectuó operaciones de compra de cueros a Abel Tapia Flores, recibió de éste facturas en las que se recargó el IVA pertinente, que correspondió cancelar a Jorge Silva Pérez y que, según los datos del proceso, no fue posteriormente enterado en arcas fiscales por Tapia, contribuyente bloqueado por el Servicio y que, además, otorgó facturas ilegítimas, por no corresponder el timbraje en ellas estampado al legal, pues fueron utilizados indebidamente timbres del Servicio por un funcionario del mismo. “Además se dejó sentado en el fallo recurrido que las facturas fueron otorgadas por una persona bloqueada por el Servicio, de donde se colige que los impuestos que según las facturas presentadas por el recurrente éste debió cancelar, no fueron enterados en arcas fiscales y que por tanto, el Fisco se estaría haciendo cargo de un crédito basado en un débito impago”.

d) “De este modo, y frente a tal situación, la sentencia de primer grado dejó sentado como hecho de la causa, que eran ilegítimas las facturas, tal como a su vez lo hizo el fallo confirmatorio de la Corte de Apelaciones de Valparaíso y, asimismo, la circunstancia de que el emisor de las mismas se encuentra bloqueado por el Servicio, por lo que la lógica conclusión es que, al así hacerlo no sólo han vulnerado la norma del artículo 23 número 5 del Decreto Ley sobre IVA, sino que no le han dado estricto cumplimiento, pues se dejó

establecido en las referidas sentencias que el recurrente no cumplió con los estrictos requisitos exigidos por dicha norma para hacer uso del crédito fiscal, en la situación en que se encontraba, esto es, haber esgrimido facturas ilegales, que no cumplen con los requisitos establecidos en dicha norma y reglamentos respectivos y que fueron expedidas por un contribuyente bloqueado”.

Nos parece errónea la interpretación que hace la Corte Suprema en este fallo, ya que el rechazo del crédito fiscal no se sustenta en una de las causales establecidas en el artículo 23 N°5 del D.L.825, y se basa más bien en el hecho que el proveedor se encontraba bloqueado ante el Servicio, que el débito fiscal no fue pagado y que no se acreditó la efectividad de las operaciones que dan cuenta las facturas objetadas .

2) Tribunal Tributario Regional Talca (Rol N°30.387-94)

Mediante sentencia de fecha 9 de Octubre de 1997 se rechazó la reclamación interpuesta por don Rodrigo Azocar Zubicueta, en representación de Sociedad Comercializadora y Productora Lonagro Ltda., en contra de las liquidaciones N°106 a 109 de fecha 28.09.1994, por utilización de facturas falsas o no fidedignas, ya que el emisor no habría sido habido en el domicilio y por ello no se habría podido verificar la emisión de los documentos, siendo ésta una casa habitación no apta para el comercio, y además la contribuyente no justificó que las operaciones consignadas en ellas fueron realizadas y por los montos en ellas consignados .

Los considerandos de la sentencia establecieron lo siguiente:

Este tribunal debe desestimar lo argumentado por la reclamante, considerando que ha quedado probado en autos, la calidad de no fidedignas de las facturas debitadas, a saber:

a) El domicilio del pretendido proveedor, corresponde a una casa habitación no apta para desarrollar una actividad comercial,

b) El pretendido arriendo de dicho local comercial se encuentra sustentado por contrato de arrendamiento no firmado por la dueña del inmueble, sino por tercera persona; y, más aún la supuesta arrendataria declara que aquél nunca habitó en el lugar ni desarrollo actividad comercial alguna,

c) Falta de correlatividad en la emisión de las guías de despacho, que originaron las facturas cuestionada, debiéndose por ello rechazar la legitimidad de dichas facturas cuestionadas,

d) Las mismas guías de despacho antes citadas, se encuentran enmendadas en su numeración.

Que, consecuente con lo anterior, existen determinados hechos que permiten establecer que las facturas utilizadas para probar el crédito fiscal no se ajustan a los requisitos establecidos en el artículo 23 del DL 825; y por lo mismo corresponde al contribuyente probar ante el SII o en la presente causa tales requisitos.

Que, cabe determinar que las facturas rechazadas, no cumplen con las obligaciones formales establecidas por las leyes y reglamentos. Se encuentran sustentadas por guías

de despacho que observan su numeración notoriamente adulterada.

Que, en consecuencia, las liquidaciones determinadas en las liquidaciones 106 y 107 deben ser confirmadas, por cuanto la contribuyente no probó de conformidad como lo ha establecido el art. 21 del Código Tributario, la efectividad de las operaciones comerciales y todos los requisitos del artículo 23 N°5 del D.L. 825.

Queda de manifiesto que la causal que justificó el rechazo del crédito fiscal, factura falsa o no fidedigna, no fue acreditada cumpliendo con las definiciones y requisitos establecidos en la normativa tributaria y, en especial, lo regulado en la Circular 93 del 2001 que específicamente establece lo siguiente : “Debe tenerse presente sobre esta materia que las circunstancias de no ubicarse al contribuyente con posterioridad a la emisión de la factura en el domicilio indicado en ésta, de ser éste inconcurrente a notificaciones del Servicio o de encontrarse observado negativamente en los sistemas informáticos que mantiene la administración

tributaria, no constituyen por sí solas presunciones suficientes para que de ellas se desprenda, en forma inequívoca, que la factura es falsa, siendo necesario en tales eventos, reunir otros antecedentes que permitan fundamentar válidamente esa impugnación”.

Corte de Apelaciones (Rol N°54.163)

La Corte de Apelaciones de Talca, mediante sentencia de fecha 14 de diciembre de 1999 confirmó la sentencia apelada de fecha 9 de Octubre de 1997.

Corte Suprema:

La sentencia de fecha 29 de Agosto del 2000, rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por la reclamante, basado en los siguientes considerandos:

Que, en cuanto en la casación se alega que el Servicio no probó que las facturas fueran no fidedignas o irregulares, infringiendo los artículos 21 y 23 N°5 del D.L. 825 sobre IVA, ello constituye un error de apreciación del recurrente.

En efecto, la norma del artículo 21 dispone claramente que corresponde al contribuyente probar la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto. Ello, en su primer inciso, pues en el segundo prescribe que el Servicio no podrá prescindir de las declaraciones u antecedentes presentados o producidos por el contribuyente, esto es, no podrá dejar de tomarlos en cuenta, -sin perjuicio del valor probatorio que se les asigne- a menos que ellos no sean fidedignos. En tal caso, se practicarán las liquidaciones o reliquidaciones que procedan y para obtener que ellas se anulen, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, conforme al Libro Tercero.

A su vez, el artículo 23 N°5 de la Ley del IVA establece que no darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios, y en aquellas que se hayan otorgado por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto. Según la misma norma lo anterior no se aplicará cuando el pago de la factura se haga cumpliendo los requisitos que mencionan en las letras a) y b).

Esto es, la actividad procesal probatoria siempre recae en el contribuyente, lo que refuerza el inciso 3° que se refiere a cuestionamientos posteriores al pago de una factura en que el comprador pierde el derecho al crédito fiscal que ella hubiere originado, a menos que acredite cinco requisitos que se enumeran. Todo ello deja en evidencia que la prueba siempre corresponde al contribuyente lo que, por cierto, guarda relación con lo anteriormente expresado, en el sentido de tratarse de un procedimiento de corte inquisitivo, en que el Servicio actúa como un fiscalizador, lo que por lo demás constituye su función, conforme al artículo 1° de su Ley Orgánica;

Nos parece que la interpretación de la Corte Suprema de los artículos 23 N°5 del DL.825 y del artículo 21 del Código Tributario es errónea, ya que hace recaer toda la carga probatoria en el contribuyente, quien debe probar que las facturas eran fidedignas y que se pagó el IVA por parte de los proveedores. Consideramos que la interpretación correcta es que el Servicio pruebe que las facturas son falsas o no fidedignas, y que el contribuyente no debe probar el hecho de un tercero ajeno.

Lo anterior se hizo, además, desconociendo el texto expreso de ambas normas y lo estipulado en la Circular N°93 del 2001.

3) Tribunal Tributario Regional La Serena

Se rechazó la reclamación deducida en contra de las liquidaciones N°387 a 401 del 12 de Junio de 1989, basado principalmente en el hecho que las operaciones eran ficticias y que las facturas que respaldaron las operaciones eran falsas, ya que no se encontraban timbradas.

Los considerandos pertinentes de la sentencia fueron los siguientes:

“Que el contribuyente no ha aportado antecedentes que demuestren la legalidad de los documentos objetados, ni ha demostrado la efectividad de las operaciones comerciales, tales como documentos con que se efectuaron los pagos y documentos anexos empleados en cada operación comercial.”

“Que, en virtud de lo dispuesto por el Servicio en la Circular 25 de 1982 y en la N°36 de 1984, verificado el emisor del documento y de los elementos que conforman la operación, se ha constatado que la totalidad de los documentos rechazados no se encuentran timbrados por el Servicio, estimándose irregulares las operaciones que amparan las referidas facturas, lo que impide innovar sobre el particular, debiendo necesariamente confirmarse los cobros.”

“Que, al expresar el Código Tributario en su artículo 21 que el contribuyente debe probar con documentos, libros de contabilidad, etc., se está refiriendo a documentos con fuerza suficiente que permitan justificar adecuadamente la naturaleza y el origen de las operaciones realizadas lo que no ha acontecido en ningún caso en la especie.”

Como se sostuvo en el caso anterior, la interpretación que se hace del artículo 21 del Código Tributario no nos parece correcta, ya que en este caso se presume el hecho que la operación era ficticia y la factura que la respaldaba era falsa, recayendo todo el peso de prueba en el contribuyente y haciéndole responsable del pago del IVA y de los documentos emitidos por un tercero.

En este caso, somos de la opinión que corresponde al Servicio de Impuestos Internos probar que las operaciones eran ficticias y que las facturas eran falsas, ya que debe presumirse la buena fe del contribuyente y las operaciones que éste realice; y no corresponde que el contribuyente pruebe los hechos de un tercero .

Corte de Apelaciones

La sentencia del 15 de Mayo de 1991 revocó el fallo de primera instancia estimando que había prescrito la facultad del Servicio para revisar las declaraciones del contribuyente.

Corte Suprema

Mediante fallo de fecha 17 de Diciembre de 1996, la Corte Suprema revocó el fallo de segunda instancia y en su reemplazo dictó sentencia que confirmó el fallo de primera instancia y acogió el reclamo.

4) Tribunal Tributario Santiago Sur (Rol N°1598-89)

La sentencia de fecha 27 de Febrero de 1992 acogió en parte el reclamo presentado por don Victor Fischman Zaliz, en representación de la empresa Molinera del Maipú S.A., en contra de las liquidaciones N°2823 a la 2830 de 29 de Diciembre de 1988.

Los antecedentes del fiscalizador del SII para practicar las liquidaciones se tradujeron en las siguientes causales que no se contemplan en el artículo 23 N°5 del D.L.825: “El informe del fiscalizador mantiene su posición con respecto al rechazo de facturas por consignar un domicilio diferente al de la casa matriz, donde opera el molino, por considerar que la función cumplida por la Gerencia General, Administración, Finanzas y Contabilidad, ubicada en Lira N°146 de Santiago, no desempeña una actividad análoga con la casa matriz, molino, por lo que no estarían cumpliendo con los requisitos legales y reglamentarios señalados en el Art.23 N°5 del D.L.825 y art. 63 del Decreto Reglamentario N°55 de 1977.”

Lo anterior se enmendó en parte en el siguiente considerando, sin embargo, la causal de rechazo siguió siendo errónea y distinta de las contempladas en el artículo 23 N°5 antes indicado: “Considerando que todas estas facturas se encuentran canceladas con cheques nominativos a nombre de los respectivos acreedores o proveedores y se encuentran girados de las cuentas que mantiene la empresa en diferentes bancos comerciales, formando parte del plan de cuentas de la empresa, cuyos ingresos y egresos son anotados cronológicamente en la contabilidad; y teniendo en consideración que los datos que debe contener una factura están dirigidos, de acuerdo al Art.69 del Reglamento y Arts. 52 al 54 del D.L.825, al emisor de las facturas, en este caso, salvo el de indicar un domicilio diferente al de la casa matriz, reúne todos los demás requisitos señalados en las disposiciones legales mencionadas: emitidas en original y duplicado, numeradas en forma correlativa, indica nombre completo del contribuyente emisor y demás obligaciones, indica fecha de emisión, los mismos datos del comprador, etc., además el domicilio del Molino en Buin, por estar demasiado alejado de las actividades bancarias, comerciales, etc., el de Lira es el conocido por ellos, lugar donde entregan las facturas, las cobran, se comunican telefónicamente, etc., siendo la causal para su

rechazo el no haber dado aviso oportuno de apertura de estas oficinas, lo cual está penalizado expresamente en el Código Tributario, no cabiendo otra sanción que esa, además de estar plenamente identificada la empresa.

Corte de Apelaciones

La Corte de Apelaciones de San Miguel, mediante sentencia de fecha 17 de Octubre de 1994, revocó la sentencia apelada en base a los siguientes considerandos:

Que la simple revisión de las tres facturas objetadas permiten concluir que ellas fueron emitidas en formularios que cumplen todos los requisitos previstos en la letra a) del artículo 69 del Decreto Supremo 55, de 5 de Febrero de 1977, Reglamento del D.L.825;

Que, como lo reconoce el propio Servicio de Impuestos Internos, dichas facturas aparecen pagadas por la reclamante con cheques girados contra cuentas corrientes bancarias que ella mantiene registrada en su propia contabilidad;

Que existen antecedentes suficientes para concluir que se trata de operaciones efectivas realizadas respecto de los productos indicados, por las cantidades y valores señalados, que reúnen todas las demás condiciones para satisfactoriamente dar derecho a gozar de crédito fiscal.

Corte Suprema (Rol N°24.153)

Con fecha 8 de Octubre de 1997, la Corte Suprema acogió el recurso de casación en el fondo deducido por el Fisco, *en un fallo que nos parece que hace una interpretación errónea del artículo 21 del Código Tributario, ya que traslada todo el peso de la prueba al contribuyente, y que además sustenta el rechazo del crédito fiscal en las formalidades de los incisos 2° y 3° del artículo 23 N°5 del DL.825, y no en las indicadas expresamente en el inciso primero del mismo artículo.*

Los considerandos pertinentes del fallo son los siguientes:

El recurrente para fundamentar la infracción señalada argumenta que las operaciones cuyo crédito fiscal se rechaza corresponden a contribuyentes que poseen autorizadas facturas de una numeración inferior a las objetadas y que no han sido ubicados y, por lo tanto, al tratarse de impuestos recargados en facturas que no están timbradas por el Servicio, no dan derecho a tal crédito por no cumplir tales documentos con los requisitos legales o reglamentarios, presupuesto necesario para la procedencia de tal beneficio tributario.

Agrega que al haber sido objetadas las facturas, le corresponde al contribuyente probar los hechos que la citada norma legal establece en forma copulativa, lo que no hizo, infringiendo de este modo lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario que le impone a éste el peso de la prueba, razón por la cual no cabría sino rechazar las alegaciones formuladas por éste.

Que de conformidad a lo establecido en los artículos 23 N°5 del D.L.825, en relación con el artículo transitorio de la ley 18.844, aplicable a la especie atendida la fecha de emisión de las facturas cuestionadas, el contribuyente debió haber probado que pagó con cheques nominativos los productos a que ellas se refieren, que el cheque se giró en

contra de la cuenta corriente del respectivo comprador, que esta cuenta está registrada en la contabilidad y que las facturas cumplieran con las obligaciones formales establecidas por las leyes y reglamentos;

Que del análisis de los antecedentes y documentos agregados al proceso, en especial de los cheques con los que se pagaron las facturas objetadas, aparece que éstos no se extendieron en forma nominativa, como tampoco las facturas cumplieran con todas las formalidades legales, infringiéndose de este modo lo dispuesto en las disposiciones legales mencionadas en el fundamento precedente.

La sentencia de reemplazo de fecha 8 de Octubre de 1997 acogió las alegaciones y peticiones formuladas por el Fisco, y confirmó la sentencia de primer grado, y en el considerando pertinente establece lo siguiente:

“Que tal como se señaló en los fundamentos del fallo de casación, el contribuyente no probó, de acuerdo a lo establecido en el artículo 21 del Código Tributario, su pretendido derecho a crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el período tributario correspondiente, toda vez que en conformidad al artículo 23 N°5 del D.L.825, no darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios, salvo que el pago de la factura se haga con cheque nominativo a nombre del emisor de la misma, girado contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio, situación de excepción que no se dio en la especie”.

III.-

Ahora analizaremos sentencias de Tribunales Tributarios que, en nuestra opinión, se apartan de la interpretación correcta del artículo 23 N°5 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, y que fueron correctamente revocados por los tribunales superiores de justicia (Cortes de Apelaciones y Corte Suprema):

1) Tribunal Tributario Regional Concepción (Rol N°1128-97)

La sentencia de fecha 16 de Enero de 1998, acogió en parte el reclamo interpuesto por don Guillermo Hartdman Chandía, en representación de Sociedad Forestal Collahue y de su socio Miguel Carmona Montenegro, en contra de las liquidaciones N°97 a 104 de fecha 28.05.97, por el uso de facturas no fidedignas, ya que la contribuyente no demostró la efectividad de las operaciones de que dan cuenta las facturas impugnadas, ni acreditó haber dado cumplimiento a las medidas de prevención consignadas en el artículo 23 N°5 del D.L.825.

En los considerandos pertinentes de la sentencia se estableció lo siguiente:

Que el reclamante no ha producido pruebas suficientes para desvirtuar las objeciones referidas en el considerando 2º, teniendo presente que conforme lo dispone el artículo 21 del Código Tributario, y lo ha reconocido reiterada jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema de Justicia, corresponde al contribuyente desvirtuar los hechos que sirven de fundamento a la liquidación recayendo sobre él el peso de la prueba y, que los

fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos tienen en estas materias la calidad de ministros de fe, de conformidad con lo prescrito en el artículo 86 del Código Tributario y artículo 51 del DFL 7 del Ministerio de Hacienda, y sus informes y certificaciones tienen el mérito probatorio que les asigna el artículo 427 del Código de Procedimiento Civil.

Respecto de este considerando, comparto la opinión del Profesor Alejandro Dumay Peña²⁸ que señala lo siguiente: “En tal sentido, nos atrevemos a anticipar, que cualquiera sea la conclusión a que se llegue sobre la interpretación del artículo 21 del Código Tributario, en los juicios tributarios sobre falsedad ideológica de facturas (operación inexistente), parece de elemental justicia exigir que el liquidador aporte antecedentes que expliquen o justifiquen el porqué de las objeciones a los documentos impugnados”.

Que en relación al hecho de que por encontrarse timbradas las facturas éstas tienen plena validez y son por este hecho documentos soportantes del crédito fiscal, cabe señalar que este es sólo uno de los requisitos que debe cumplir el documento, en consecuencia, el hecho de que la factura lleve estampado un timbre del Servicio, obviamente no implica que las operaciones que en ella se señalan sean efectivas, por cuanto la visación del documento es previo al registro de la operación o de su llenado, y el fundamento de estas liquidaciones incide esencialmente en no acreditarse suficientemente la efectividad de las operaciones.

Por otra parte, la contabilización en activo de los bienes detallados en las facturas dubitadas, no constituye prueba suficiente de la efectividad material de las operaciones, ya que se trata de una situación meramente contable, frente a pruebas contundentes de la inexistencia de las mismas como ser el hecho de que los cheques con que la reclamante aparece pagándole al Sr. Isla los productos, no son cobrados por éste, y lo que es más importante aún, que el Sr. Isla no tiene ni tuvo la disponibilidad física de los productos que aparece vendiéndole a la reclamante de autos.

Que, del análisis y valoración de la documentación aportada por los fiscalizadores relativa a los hechos que motivaron las liquidaciones de autos, y no habiéndose rendido prueba suficiente por parte de la reclamante tendiente a acreditar la efectividad de las operaciones consignadas en las facturas dubitadas, lo consignado en el informe de los fiscalizadoras informantes y visto además lo dispuesto en los artículos 342 N°1 y N°5, 346 N°3 y 426 del Código de Procedimiento Civil, se concluye que se encuentra suficientemente acreditada la falsedad de las facturas comprendidas en las liquidaciones reclamadas, que las compras de que dan cuenta las facturas presuntamente emitidas por Julio Isla Medina no son fidedignas.

Como se ha señalado anteriormente, el rechazo en parte del crédito fiscal en este caso no se sustentó en una de las causales contempladas en el artículo 23 N°5 del DL.825, sino en el hecho que no se acreditó la efectividad material de las operaciones consignadas en las facturas impugnadas.

Además, no comparto la opinión de rechazar la operación, porque no se habrían cobrado ciertos cheques por parte de un proveedor y que éste no habría tenido la disponibilidad física de los productos que aparece vendiéndole a la reclamante de autos.

²⁸ “Crédito Fiscal frente a la Factura Falsa”, Alejandro Dumay Peña

Corte de Apelaciones (Rol N°23.635)

La sentencia de fecha 12 de Mayo de 1999 de la Corte de Apelaciones de Chillán revocó la sentencia de 17 de Enero de 1998, basada en los siguientes considerandos:

Debía establecerse si las facturas emitidas por don Julio Isla Medina eran fidedignas y si estaban registradas en la contabilidad de la Sociedad Forestal Collage Ltda.

Que, el artículo 21 del Código Tributario no sólo dice relación con el peso de la prueba, sino, con la prueba en general de las obligaciones tributarias. En materia de peso de la prueba surgen reglas muy precisas, que son las siguientes:

a) Que, corresponde al contribuyente probar, con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deben servir para el cálculo del impuesto.

b) Que, corresponde al Servicio de Impuestos Internos acreditar que las declaraciones, instrumentos, libros, papeles y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente no son fidedignos, para liquidar o reliquidar otro impuesto, distinto del que de ellos resulte y,

c) Que corresponde al contribuyente desvirtuar mediante la prueba que sea menester y suficiente, las impugnaciones del Servicio para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación practicada.

Que, cabe tener presente que los hechos y constataciones que se incluyen en los informes de los funcionarios fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos, en algunos casos producto de las averiguaciones administrativas previas del Servicio, y otras, originadas en el examen y estudio de los antecedentes contables del contribuyente, tienen el carácter de certificaciones que han sido practicadas por un ministro de fe, que ha actuado en virtud de orden de un tribunal competente, debiendo de esta forma considerarse como verdaderos en tanto no se pruebe lo contrario.

El funcionario (fiscalizador), en el desempeño de sus tareas, está cumpliendo una función pública, en que no hay duda acerca de su total objetividad, de manera que el hecho del cual da cuenta, en su carácter de ministro de fe, no constituye una mera declaración sino que es el testimonio de una persona indiscutible muy veraz.

Que, de lo dicho en los fundamentos precedentes, cabe concluir que las facturas y guías de despachos cuestionadas y dubitadas a nombre de don Julio Isla Medina son fidedignas. Que, por otra parte, el Servicio de Impuestos Internos no puede hacer abstracción o desentenderse del mérito probatorio de instrumentos públicos o auténticos.

Que, en estos autos, consta que no fue controvertido por el funcionario fiscalizador el hecho de que todas las facturas, que se califican de no fidedignas, fueron autorizadas por el Servicio de Impuestos Internos, por lo que debe presumirse que todas ellas reunían los requisitos exigidos por la normativa legal vigente en ese sentido.

Nos parece correcta la interpretación de la Corte, en el sentido que desde el momento que se autoriza por el SII una factura existe una presunción que ella cumple con todos los requisitos legales.

Que, principalmente cabe tener presente que la circunstancia de que el proveedor de la reclamante, don Julio Cesar Isla Medina, no disponga ni haya tenido la disponibilidad física de los productos que vendió a aquella, no significa de modo alguno que dicha situación deba perjudicar la Sociedad Forestal Collahue Ltda., por cuanto ello le es totalmente ajeno y no se demostró en la especie una colusión entre el Señor Isla Medina y la entidad reclamante tendiente a perjudicar al Servicio de Impuestos Internos. Se comparte la opinión que el contribuyente no debe responder por el hecho ajeno del proveedor, y menos aún que se le exija probar el pago del IVA efectuado por éste.

Corte Suprema (Rol N°897-00):

La Corte Suprema rechazó el recurso de casación deducido por el Fisco, que se sustentó en lo siguiente:

El recurrente señaló que en autos no estaba probada legalmente la efectividad de las operaciones que dieron origen a las facturas objetadas por el Servicio, con medios de prueba legales y suficientes, y los medios de convicción utilizados por el fallo de segunda instancia no establecían las circunstancias que copulativamente exige la norma que se ha dado por vulnerada.

Además, el Fisco señaló que el fallo interpretó de otra forma lo dispuesto por la ley, trasladando el peso de la prueba al Servicio de Impuestos Internos, considerando fidedignas las facturas por meras presunciones y con el sólo mérito de que éstas estuvieran timbradas por el Servicio. De haber dado cabal cumplimiento a las exigencias de que se trata, no habría sido posible que se aceptara el planteamiento del contribuyente.

De haber aplicado correctamente la norma del artículo 23 N°5 del D.L. 825, en relación al artículo 21 del Código Tributario, no se habría podido establecer por los sentenciadores que las facturas eran fidedignas ni podrían haber dado por acreditadas las operaciones que dieron origen a tales facturas.

Los considerando de la sentencia definitiva establecieron lo siguiente:

Que cabe precisar que según el artículo 21 del Código Tributario, corresponde al contribuyente probar, con los medios que allí se indican, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto. Lo anterior se encuentra consignado en su inciso primero.

El inciso segundo establece que el Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que ellos no sean fidedignos. Este inciso efectúa luego una remisión a los artículos 63 y 64 del mismo Código.

El inciso primero del artículo 63 del Código de que se trata dispone que: *"El Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los Impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse"*.

Que resulta de las normas anteriormente transcritas, de orden procesal, que la facultad de declarar fidedignos los antecedentes aportados por el contribuyente, corresponde a los jueces del fondo, esto es, el Director del Servicio de Impuestos

Internos, facultad que traspasa, a través de los recursos pertinentes, a los tribunales de alzada;

Que, entonces, al establecerse en la sentencia recurrida de casación, motivo 6° que las facturas y guías de despachos cuestionadas y dubitadas a nombre de don Julio Isla Medina eran fidedignas, se ha dado precisamente el carácter señalado a tales antecedentes y los jueces de segunda instancia, al así hacerlo, han hecho uso de sus facultades legales, no vulnerando precepto legal alguno sino, por el contrario, conformándose a la normativa precedentemente indicada;

Que, en cuanto a la segunda de las materias planteadas por el recurso, que dice relación con los medios de prueba referidos en la sentencia atacada por esta vía, cabe precisar que ellos no obligan a los jueces del fondo, que son soberanos para apreciar su valor y extraer de ellos las conclusiones que les parezcan adecuadas, ya que las citadas no son normas reguladoras de la prueba que establezcan parámetros para la apreciación de las que se presenten en la causa.

Siendo facultad privativa de los jueces ponderar el valor intrínseco de las probanzas, no pueden infringir la ley al hacerlo y no corresponde al tribunal de casación analizar tal materia, pues, como se ha resuelto reiteradamente por este tribunal, a través de recursos de casación en el fondo, las leyes reguladoras de la prueba son aquellas normas fundamentales impuestas por la ley a los falladores y que importan verdaderas prohibiciones o limitaciones dirigidas a asegurar una correcta decisión en el juzgamiento, de tal manera que para que se produzca una infracción de estas reglas reguladoras de la prueba es necesario que se haya incurrido en error de derecho en la aplicación de las leyes concernientes a la prueba;

Que la ponderación armónica de lo expuesto en el recurso y las reflexiones que preceden llevan naturalmente a concluir que los antecedentes que se refieren en el primero no constituyen infracciones a las leyes reguladoras de la prueba y sólo tratan de la apreciación que los jueces del fondo han realizado para dar por probados determinados hechos, analizando los preceptos legales aplicables y resolviendo en consecuencia. Luego, no existe la violación de alguna norma que en materia del valor de la prueba contenga un mandato legal, sino que se trata del análisis y apreciación de los medios de prueba que han hecho los jueces del fondo para fundar su sentencia y llegar al establecimiento de los hechos en uso de las facultades que les son privativas;

Nos parece que el razonamiento de la Corte de Apelaciones y la Corte Suprema es correcto, y que la interpretación del artículo 21 del Código Tributario lo es también, ya que no traslada el peso de la prueba al contribuyente .

2) Tribunal Tributario Regional Décima (Rol N°624-93)

La sentencia de fecha 22 de Agosto de 1994 rechazó el reclamo interpuesto por don José Medina Nettig, en representación de Productora de Agar S.A., en contra de la liquidación N°187 por rechazo de crédito fiscal IVA, basado en facturas inefectivas o falsas.

El considerando definitivo del fallo estableció lo siguiente: “*Que en resumen ha quedado claramente establecido en el desarrollo de este fallo que el contribuyente no ha desvirtuado el carácter de falsas de las facturas objetadas en la liquidación, como*

tampoco ha dado cumplimiento a las exigencias previstas en el segundo y tercer inciso del art.23 N°5 del D.L.825, para acceder al uso del crédito fiscal de las facturas objetadas como portadoras de operaciones inexistentes.”

En este sentido, cabe destacar lo que sostuvo el reclamante respecto de la única objeción planteada a las facturas, a saber: “ es que en el reverso de los cheques con que se pagó las mercaderías no se indicó el N° de RUT del proveedor y el N° de la factura”.

Como se ha dicho anteriormente, no debe confundirse la causal de rechazo del crédito fiscal con las formalidades contempladas en los incisos 2 y 3 del artículo 23 del D.L.825, y en tal sentido no debía rechazarse el crédito por el incumplimiento de esta formalidad .

Además, nos parece bien lo que sostuvo el reclamante respecto a la prueba de la efectividad de la operación, a saber: *“al requerir el Servicio a un contribuyente para que demuestre la efectividad de una operación involucrada en una factura, lo está emplazando para que desvirtúe la calidad de falso que se le atribuye a este documento, conminándolo a que demuestre con los medios legales pertinentes o demuestre que los cargos indicados en la liquidación no son efectivos, la improcedencia de esta presunción”*

Por lo expuesto, me parece que las razones esgrimidas por el Tribunal Tributario para calificar las facturas impugnadas como falsas o “inefectivas” se aparta completamente de lo dispuesto en el artículo 23 N°5 de la ley y en la Circular N°93 del 2001 .

Corte de Apelaciones (Rol N°6415)

La sentencia de fecha 26 de Mayo de 1999 de la Corte de Apelaciones de Puerto Montt confirmó en todas sus partes la sentencia apelada.

Corte Suprema (Rol N°2626-2000)

La Corte Suprema casó de oficio la sentencia de 26 de mayo de 1999, y la declaró nula, y la reemplazó por la sentencia de fecha 13 de Enero del 2000, que revocó la sentencia apelada, y acogió la reclamación deducida, en base a los siguientes considerandos:

“Que en segunda instancia, mediante resolución de fs.274, se recibió la causa a prueba, por haberse omitido dicho trámite por el tribunal de origen y se fijó como hecho sustancial, pertinente y controvertido “la efectividad de la existencia de las convenciones de que dan cuenta los documentos acompañados a los autos y si las facturas cuyo crédito fiscal ha sido rechazado corresponde a transacciones efectivas”;

“Que el contribuyente a fs.279 presentó lista de testigos y minuta de puntos de prueba y declararon por su parte a fs.282, Luis Alberto Meza Lavín y Carlos Augusto Barril Villalobos. Que las declaraciones de los dos testigos previamente indicadas, contestes en el hecho y en sus circunstancias esenciales, sin tacha, legalmente examinados y que dan razón de sus dichos, constituye plena prueba de lo que se ha estimado sustancial, esto es, la efectividad material de las operaciones que han dado origen a las facturas reprochadas por el Servicio de Impuestos Internos, sin que dicha prueba haya sido desvirtuada por otra en contrario. Por tanto esta Corte, sobre la base de dicha prueba, se encuentra en condiciones de concluir que los cargos imputados al

reclamante han sido desvirtuados, ya que el contribuyente ha dado estricto cumplimiento a lo solicitado, tanto por el Servicio de Impuestos Internos en las citaciones que se cursaran en la etapa de tramitación administrativa del asunto como en la fase judicial del caso, en el auto de prueba anteriormente referido, dictado por la Corte de Apelaciones”.

“Que, por otro lado, el contribuyente también satisfizo la exigencia del artículo 23 N°5 del Decreto Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, pues a más de la prueba instrumental abundantemente rendida en el proceso, de las cuáles ya surge la efectividad de las operaciones, agregó la referida prueba testimonial, de la que, además, aparece que las facturas no son falsas, fueron contabilizadas por la contribuyente y dan cuenta de operaciones reales y efectivas. Lo anterior en concordancia, también, con lo prescrito por el artículo 21 del Código Tributario y, por lo tanto, la conclusión no puede ser otra que la procedencia del reclamo deducido”.

Nos parece interesante lo resuelto por la Corte Suprema en esta materia, ya que permitió que se probara la efectividad material de la operación con otros medios de prueba legal (prueba testimonial). en circunstancia que la letra d) del inciso 3° del artículo 23 N°5 del D.L.825 sólo se refiere a los medios de prueba instrumental o pericial.

3) Tribunal Tributario Regional Concepción (Rol N°127-95)

Mediante sentencia de fecha 26 de Junio de 1995, el Tribunal Tributario rechazó el reclamo interpuesto por don Rogelio Aravena Bravo, en contra de las liquidación N°603 a 610 de fecha 29.11.94, por diferencias de IVA por los períodos de Noviembre de 1992, y Agosto a Diciembre de 1993, basado en la objeción de las factura del proveedor José Navarrete Zambrano.

En el considerando pertinente se sostuvo que: “de conformidad con lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 23 N°5 del D.L.825, cuando una factura fuere objetada por el Servicio de Impuestos Internos, el comprador o beneficiario del servicio perderá el derecho al crédito fiscal que ella hubiere originado, a menos que acredite a satisfacción de dicho Servicio, las circunstancias designadas en la misma norma, entre las cuales se encuentra la efectividad material de la operación y de su monto, hechos que como se ha dicho no han resultado suficientemente probados en autos.

Como ya se ha declarado, nuestra opinión es que en este caso el rechazo del crédito fiscal no se sustenta en una causal legal, y se recurre nuevamente a la fórmula de declarar que no se ha comprobado la efectividad material de la operación y su monto, trasladando completamente la carga de la prueba al contribuyente .

Corte de Apelaciones

La Corte de Apelaciones de Concepción, mediante sentencia de fecha 23 de Abril de 1999, revocó la sentencia apelada en base a los siguientes considerandos:

Que se ha objetado por el SII y estimado como no fidedignas las facturas 1, 4 y 6 emitidas por José Navarrete Z.;

Que a la fecha de la emisión de las facturas objetadas el señor Navarrete tenía la calidad de contribuyente;

Que no se ha reprochado a las facturas no cumplir con los requisitos legales o reglamentarios;

Que se ha controvertido “si las facturas debitadas dan o no cuenta de operaciones reales”;

“Que, en consecuencia, no puede sostenerse que las facturas objetadas no sean fidedignas o falsas y que, por ende, fuere preciso que el reclamante cumpliera con los requisitos operacionales exigidos en el artículo 23 N°5 inciso 2° y siguientes del DL.825”.

Nos parece que lo resuelto por la Corte de Apelaciones de Concepción se ajusta plenamente a lo dispuesto en el artículo 23 N°5 del D.L.825.

Corte Suprema (Rol N°1.935-99)

La sentencia de fecha 6 de Octubre de 1999 rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por el Fisco de Chile, señalando lo siguiente:

El recurrente manifiesta que la sentencia ha incurrido en infracción al artículo 21 del Código Tributario, ya que indica que el Servicio no ha impugnado los documentos aportados por el contribuyente para acreditar la realidad de las operaciones reprochadas. Además, la impugnación efectuada por el Servicio a los antecedentes presentados por el contribuyente se basan justamente en el carácter de no fidedignos, de tal manera que una correcta aplicación del artículo 21, obligaba a los sentenciadores a apreciar si el contribuyente había, por los medios de prueba legal, acreditado la efectividad de las operaciones impugnadas.

Por otro lado, agrega que los documentos acompañados así como los talonarios de copias de facturas, de guías de despacho, libro diario de compras y ventas y libro de contabilidad americana, son aquellas declaraciones emanadas del propio contribuyente y que por una parte el SII los calificó de no fidedignas y por otro, no constituyen plena prueba en contra del Servicio.

Que de este modo, la controversia jurídica ha quedado centrada en dos aspectos: la calidad de fidedignos de los antecedentes aportados por el contribuyente y la forma como han sido apreciadas las pruebas por los jueces de fondo.

Que en relación con la primera de dichas materias cabe precisar, que según el artículo 21 del Código Tributario, corresponde probar, con los medios que allí se indican, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deben servir para el cálculo del impuesto; y en el inciso segundo se establece que el Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que ellos resulte, a menos que ellos no sean fidedignos.

Que resulta de la norma antes citada, que la facultad de declarar fidedignos los antecedentes aportados por el contribuyente, corresponde a los jueces de fondo, esto es, el Director del Servicio de Impuestos Internos, facultad que traspasa, a través de los recursos pertinentes, a los tribunales de alzada.

Que, entonces, al establecerse en la sentencia recurrida de casación, motivo 9° que: “En consecuencia, no puede sostenerse que las facturas objetadas no sean fidedignas o

falsas y que, por ende, fuere preciso que el reclamante cumpliera con los requisitos operacionales exigidos en el artículo 23 N°5, inciso 2° y siguientes del D.L.825”, se ha dado precisamente el carácter de fidedignos a tales antecedentes y los jueces de segunda instancia, al así hacerlo, han hecho uso de sus facultades legales, no vulnerando precepto legal alguno sino, por el contrario, han hecho uso de la normativa precedentemente indicada.

Que, en cuanto a la segunda de las materias planteadas por el recurso, que dice relación con una norma de prueba, cabe precisar que ella no obliga a los jueces de fondo, que son soberanos para apreciar el valor de las pruebas rendidas en el proceso y extraer de ellas las conclusiones que les parezcan adecuadas, ya que la citada no es norma reguladora de la prueba que establezca parámetros para la apreciación de las que se presenten en la causa.

“Siendo facultad privativa de los jueces ponderar el valor intrínseco de las probanzas, no pueden infringir la ley al hacerlo y no corresponde al tribunal de casación analizar tal materia, pues como se ha resuelto reiteradamente por este tribunal, a través de recursos de casación en el fondo, las leyes reguladoras de la prueba son aquellas normas fundamentales impuestas por la ley a los falladores y que importan verdaderas prohibiciones o limitaciones dirigidas a asegurar una correcta decisión de juzgamiento, de tal manera que para que se produzca una infracción de estas reglas reguladoras de la prueba es necesario que se haya incurrido en error de derecho en la aplicación de las leyes concernientes a la prueba”.

Que la ponderación armónica de lo expuesto en el recurso y las reflexiones que preceden llevan naturalmente a concluir que los antecedentes que se refieren en el primero no constituyen infracciones a las leyes reguladoras de la prueba y sólo tratan de la apreciación que los jueces del fondo han realizado para dar por probados determinados hechos, analizando los preceptos legales aplicables y resolviendo en consecuencia. Luego, no existe la violación de alguna norma que en materia del valor de la prueba contenga un mandato legal, sino que se trata del análisis y apreciación de los medios de prueba que han hecho los jueces del fondo para fundar su sentencia y llegar al establecimiento de los hechos en uso de las facultades que les son privativas.

Nos parece que se ha realizado una interpretación correcta del artículo 21 del Código Tributario, y en especial, al establecerse que es facultad privativa de los jueces de fondo ponderar el valor intrínseco de las pruebas, y que no hay infracción de ley al hacerlo; y además no traslada el peso de la prueba al contribuyente y no le exige acreditar el pago del IVA por parte del proveedor .

4) Tribunal Tributario Santiago Centro (Rol N°460-93)

La sentencia de fecha 28 de Septiembre de 1994, rechazó el reclamo interpuesto por don Anselmo Palma Carrasco y Patricio Muñoz Molina, en representación de Empresa Nacional de Construcción ENACO UNO S.A., en contra de las liquidaciones N°989 al 1002 de fecha 24 de Agosto de 1989, que rechazaron el crédito fiscal basado en *facturas de proveedores irregulares*.

Los considerandos de la sentencia establecieron lo siguiente:

La empresa litigante no acreditó la efectividad de las operaciones respaldadas de facturas emitidas por proveedores que no son ubicados o no existen en el domicilio y no han declarado el impuesto correspondiente.

Los reclamantes manifestaron que las operaciones que dan cuenta las facturas son reales, lo que acreditarían con los cheques nominativos, cruzados cobrados por dichos proveedores.

Los funcionarios informantes expresaron que los antecedentes aportados sólo prueban los medios y formas de pagos de las facturas impugnadas, pero no demostraron que real y verdaderamente se efectuó la transacción de que dan cuenta las respectivas facturas y por el valor en ellas consignados.

Que, en la presente causa, la controversia radicó en dilucidar si las facturas emitidas por los proveedores cumplen o no con los requisitos legales o reglamentarios y sin han sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto.

Que, igualmente es oportuno indicar que en la etapa de reclamación tributaria, el peso de la prueba recae en el contribuyente de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 21 inciso último del Código Tributario, que contempla: “Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro tercero”

Que, en conclusión, de conformidad con lo establecido en los artículos 23 N°5 del D.L.825 de 1974 y al artículo 21 del Código Tributario, preceptos que obligan al contribuyente a probar sus créditos fiscales IVA con facturas legalmente emitidas, las que deben cumplir con todos los requisitos legales y reglamentarios vigentes y ser otorgadas por contribuyentes del IVA, situación que no se dan en la especie, razón por la que este tribunal debe ratificar lo obrado por el revisor y rechazar la reclamación.

La causal invocada para rechazar las facturas es que emanan de proveedores irregulares, lo que se aparta del artículo 23 N°5 del D.L.825, y además, se sostiene en forma errónea que la carga de la prueba para desvirtuar dicha afirmación corresponde al contribuyente, lo que no se condice con lo preceptuado en el artículo 21 del Código Tributario.

Corte de Apelaciones

La sentencia de fecha 29 de Abril de 1996, revocó el fallo del 28 de Septiembre de 1994 y, en su lugar, se declaró que se hace lugar a la reclamación formulada, en base al siguiente considerando:

“Que, por su parte, de la documentación acompañada consistentes en facturas, memos, cheques, cobro de los mismos (lo que se aprecia de las fotocopias de las cartolas correspondientes), se ha podido apreciar que cada una de las operaciones justificadas es real y corresponde a trabajos ejecutados por los subcontratistas mencionados en el motivo anterior en la obra del edificio de las Hualtatas N°5335. Finalmente, de la documentación allegada se ha podido determinar que los referidos subcontratistas son efectivamente contribuyentes”:

Mediante esta sentencia se enmienda lo sostenido erróneamente por el Tribunal

Tributario, ya que con las pruebas rendidas se resuelve que las operaciones eran reales y los proveedores eran efectivos. Sin embargo, cabe hacer presente que la causal invocada “proveedores inexistentes” se apartaba de lo contemplado en el artículo 23 N°5 del D.L.825 .

5) Tribunal Tributario Regional Valparaíso: ²⁹

Mediante sentencia de fecha 30 de Noviembre de 1994, se rechazó el reclamo interpuesto por don Francisco Lotito Scaringella, en contra de las liquidaciones N°632 a la 650, sustentando el rechazo del crédito fiscal por considerarse que las facturas fueron emitidas por proveedores irregulares. Los proveedores se consideraron irregulares, debido a que no se encontraron en los domicilios indicados en la factura, y por el hecho de encontrarse bloqueados ante el Servicio de Impuestos Internos.

Los considerandos pertinentes del fallo establecieron lo siguiente:

“Los proveedores no son contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y no existen en el domicilio, constituyéndose así en facturas no fidedignas los documentos emitidos por ellos:...emitieron facturas sin estar autorizados por el Servicio..., declararon no conocer al contribuyente ni jamás haber realizado operaciones comerciales con él.”

“Los proveedores objetados fueron visitados en sus domicilios, no siendo habidos, no existen a pesar de no haber dado aviso de cambio de domicilio y no registran timbraje correspondiente al rango emitido... las facturas emitidas con su nombre no le corresponden.

“Que, según lo expuesto en los considerandos anteriores, se establece que las facturas en cuestión no han sido autorizadas ni timbradas por el Servicio de Impuestos Internos, no obstante, la obligación de los contribuyentes emisores de hacerlo conforme lo dispone el artículo 54 del D.L. 825 de 1974.

“Además, también se establece que los contribuyentes no han sido ubicados en el domicilio registrado en las facturas, no han declarado Impuesto al Valor Agregado y se encuentran bloqueados por no tener domicilio conocido.”

“Que, de acuerdo a lo relacionado precedentemente, y en virtud de lo prescrito en inciso 2 del artículo 21 del Código Tributario, el reclamante no ha desvirtuado con prueba fehacientes las impugnaciones del Servicio de Impuestos Internos, de donde se concluye que en autos no existen antecedentes que ameriten modificar los cobros formulados por lo que se confirman las liquidaciones practicadas.”

Nuevamente, el Tribunal Tributario hace caso omiso de las causales expresas contenidas en el artículo 23 N°5 del D.L.825, y además hace responsable al contribuyente del comportamiento tributario de sus proveedores, ya que le exige acreditar el pago del impuesto, en circunstancias que es una materia ajena a él e inoponible para los efectos del rechazo del crédito fiscal .

Corte de Apelaciones

²⁹ “Crédito Fiscal frente a la Factura Falsa”, Alejandro Dumay Peña

La sentencia de fecha 12 de Noviembre de 1996, confirmó la sentencia de primera instancia, y se basó en lo siguiente:

“Que el fiscalizador objetó las facturas antes indicadas fundado en que el comprador no acreditó la efectividad material de las operaciones contenidas en dichos documentos, *haciendo uso del derecho a impugnar los créditos fiscales por esta causal*, contemplada específicamente en el citado N°5 del artículo 23 del D.L. N°825 de 1974”.

“Que, por otra parte, debe señalarse que el reclamante no acreditó, en manera alguna que hubiera pagado el precio de las mercancías expresadas en las facturas objetadas mediante un cheque de su cuenta particular, girado nominativamente a nombre del emisor de la factura; que hubiera consignado el número de RUT de dicho emisor y el de la factura pagada al dorso del documento, y que el cheque hubiera sido pagado efectivamente por librado”

“Que en el único caso en que el fiscalizador no impugnó una factura por no haberse comprobado la efectividad material de la operación que le dio origen, la impugnación se fundó entre otras, *en la circunstancia de que el emisor no era declarante del IVA desde Marzo de 1992*”.

Como ya se ha señalado, el rechazo del crédito fiscal no se sustenta en las causales del artículo 23 N°5 del D.L.825, y se confunde la causal con las exigencias respecto del pago que debe cumplir el contribuyente en caso de aceptar alguna de las causales legales para no perder el crédito fiscal.

Corte Suprema

La Corte Suprema enmendó los errores de la sentencia de segunda instancia, sin embargo, lo hizo invocado lo estipulado en la Ley 18.320, sin pronunciarse respecto del fondo del asunto.

B) JURISPRUDENCIA CORTES DE APELACIONES Y CORTE SUPREMA

A continuación, se revisarán una serie de sentencias de Cortes de Apelaciones que a nuestro entender hacen una correcta interpretación de los artículos 23 N°5 del DL.825 y del artículo 21 del Código Tributario, y que constituyen un importante precedente en esta materia.

1) Corte de Apelaciones de Concepción (Rol N°1396-94 y acumuladas las causas Rol N°338-97 y 339-97):

Con fecha 23 de Noviembre de 1999, la Corte de Apelaciones de Concepción revocó la sentencia apelada de fecha 29 de Noviembre de 1994, y en su lugar acogió la

reclamación deducida por la sociedad Laminadora Los Ángeles Limitada, y en sus considerandos pertinentes estableció lo siguiente:

“El fiscalizador rechazó el crédito fiscal por encontrarse respaldado por facturas que no acreditan sus adquisiciones, no guardan relación con su giro o no cumplen con los requisitos legales o reglamentarios.

“La reclamante no probó la efectividad de la operación, porque no aportó ningún documento que acreditara la recepción de la mercadería”.

“En un juicio tributario, en relación a los medios de prueba para acreditar los hechos, resulta útil tener en consideración que son válidos tanto los instrumentos públicos y privados como los emanados de tercero o del propio contribuyente. En consecuencia, los tribunales que conozcan estos juicios tributarios, no pueden rechazar un instrumento privado, por ser privado, sino que solamente lo pueden desestimar cuando aquél no es fidedigno”.

“Es necesario aclarar que la procedencia del crédito fiscal no está supeditada al pago de la factura que lo respalda, ya que entre los requisitos que la ley exige para que opere el crédito, no se incluye el pago de la factura en que el crédito se sustenta”. Esto ratifica lo que hemos sostenido con anterioridad, en el sentido que la ley no exige el pago de la factura para que opere el crédito fiscal.

“Asimismo, el artículo 23 N°5 del Decreto Ley N°825 en modo alguno condiciona el derecho al crédito fiscal al pago de las facturas mediante “un solo cheque”. La ley permite el pago de las facturas mediante cheque nominativo pero no exige que se haga con “un” solo cheque. El pago de la factura mediante más de un cheque no produce la pérdida del derecho a crédito fiscal”.

“Que en el evento que el contribuyente rechace las imputaciones del Servicio de Impuestos Internos es improcedente exigirle el cumplimiento de lo dispuesto en los incisos segundo y tercero del N°5 del artículo 23 del D.L.825, máxime si éstas guardan relación con posibles situaciones de falsedad ideológica”. Aquí también se ratifica lo que hemos sostenido antes, en el sentido que si el contribuyente rechaza las causales del referido artículo imputadas por el SII, no corresponde el cumplimiento de las exigencias relativas al pago con cheque, comprobar la efectividad de la operación y otras contempladas en los incisos segundo y tercero del artículo 23 N°5 del D.L.825.

“En materia tributaria la responsabilidad es personal, de manera que las irregularidades cometidas por terceros contribuyentes ajenos al pleito en modo alguno pueden afectar el comportamiento tributario del contribuyente que es objeto de la liquidación, pues éste no puede responder por terceros –sus proveedores-, no correspondiendo imputarle las consecuencias de un hecho ajeno en el que no le ha cabido ninguna participación personal. No hay responsabilidad por hecho ajeno”. Esto también se ha sostenido, y no corresponde que el contribuyente responda por el actuar de sus proveedores, salvo cuando ha tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura.

“Que no obstante lo expuesto, en el cuerpo de las liquidaciones reclamadas de fojas 6 y siguientes como también en el informe emitido por el fiscalizador a fojas 90, no se

indica cuál o cuáles de los diversos requisitos legales o reglamentarios es el incumplido en las facturas objetadas”.

“Que en opinión de esta Corte, la no actualización oportuna del domicilio del emisor en las facturas recibidas por el contribuyente receptor no posee la suficiente envergadura para llegar a privar a éste de su derecho al crédito fiscal. En efecto, el Servicio de Impuestos Internos, mediante la Circular N°45 del 30 de Octubre de 1989, señala que sólo puede objetarse la procedencia del crédito fiscal por la causal en estudio cuando el requisito legal o reglamentario pueda ser verificado por el receptor mediante el simple examen visual de la factura, tales como número, timbre, nombre completo y rol único tributario del emisor, dirección del establecimiento, giro del negocio...”

“En la situación en estudio las facturas cumplen a simple vista con el requisito reglamentario, como se dejó establecido precedentemente, y el cambio de domicilio posterior a su timbraje es una cuestión que no puede ser verificada por el receptor mediante simple examen visual del documento. Que no teniendo el contribuyente receptor posibilidad alguna de saber que el emisor informó al Servicio el cambio de domicilio que aparece impreso en la factura que recibe, la circunstancia que ésta consigne el nuevo domicilio informado no constituye causal legal para privar de crédito fiscal al receptor de la factura”.

Claramente la causal invocada para rechazar el crédito fiscal no se encuentra contemplada en el artículo 23 N°5 del D.L.825 .

“Que lo anteriormente manifestado se ve corroborado en la situación en estudio por la ausencia del perjuicio fiscal o de peligro de éste, desde que son hechos de la causa que las facturas se encuentran autorizadas y timbradas...”

El fallo anterior nos parece de la mayor importancia, ya que realiza una interpretación correcta del artículo 23 N°5 del D.L.825, y deja establecido una serie de principios que son los que hemos sostenido a lo largo de esta tesis .

Corte Suprema (Rol N°897-00) :

La Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por el Fisco en contra de la sentencia definitiva dictada por la Corte de Concepción el 23 de Noviembre de 1999.

Los argumentos esgrimidos por los recurrentes eran los siguientes, y se mencionan para los efectos de hacer presente que eran los opuestos que se han sustentado en esta tesis :

“La sentencia, afirma el recurso ha incurrido en error de derecho al estimar que constituye causal para acoger la reclamación, la circunstancia de que el Servicio no habría indicado precisamente la causa legal que supone la pérdida del derecho al crédito fiscal. Agrega que se hizo una aplicación incompleta del artículo 23 N°5 del D.L.825, ya que la liquidación efectuada por el Servicio, en virtud de la que ha objetado las facturas materia de la causa, dice relación con la situación prevista en su inciso tercero y no con lo dispuesto en el inciso 1° de la misma norma. El Servicio puede impugnar la naturaleza misma de la operación, es decir, su realidad, ya que la letra d) del inciso tercero impone como obligación del contribuyente para tener derecho al crédito fiscal derivado de una

factura que ya ha sido pagada, el que deba acreditar la efectividad material de la operación. La sentencia ha incurrido en el error de derecho de limitar la posibilidad de impugnación, a las causales contempladas en el inciso primero del precepto citado, error que ha influido en lo dispositivo de la sentencia pues sobre la base de tal error concluye que su razonamiento es razón suficiente para acoger la reclamación”.

“Que la sentencia, se indica en el recurso, expresa que la prueba sobre la realidad material de la operación, se debe ajustar a las normas generales, pudiéndose hacer uso de cualquiera de los medios probatorios enunciados en el artículo 21 del Código Tributario y los enumerados en el artículo 341 del Código de Procedimiento Civil. Ello vulnera el artículo 23 N°5 letra d) del D.L. N°825, que prescribe que para acreditar la materialidad de la operación de que da cuenta una factura que ha sido objetada, debe serlo por los medios de prueba documental o pericial que la ley establece, cuando el Servicio de Impuestos Internos así lo solicite. Por lo anterior, no es efectivo el razonamiento del sentenciador en orden a que debe darse aplicación al artículo 21 del Código Tributario, por sobre el artículo 23 N°5 letra d), ya que ésta es norma especial, referida exclusivamente a la prueba de las operaciones de que dan cuenta facturas impugnadas. Por lo mismo, el vicio es más notorio, al señalar la sentencia que corresponde aplicar el artículo 341 del Código de Procedimiento Civil, e influyó en lo dispositivo del fallo al permitir pruebas que no son legalmente admisibles y que llevaron a concluir que se acreditó la efectividad de la operación”.

“Que la sentencia recurrida ha considerado como antecedentes suficientes para acreditar la efectividad de la operación... guías de despacho que emanan de la emisora de la factura y fotocopias de los cheques que emanan de la propia reclamante. El vicio antes enunciado influye sustancialmente en lo dispositivo de la sentencia pues ha dado por establecida la efectividad de las operaciones en base a medios de prueba que son legalmente inadmisibles o que en todo caso, carecen de valor probatorio”.

“Que la sentencia, para los efectos de dar por establecida la efectividad material de la operación, ha considerado prueba testimonial rendida por la reclamante en circunstancia que de acuerdo con el artículo 23 N°5 del D.L. 825 la prueba de testigos no es un medio idóneo para ello, por lo que se ha infringido dicha norma. El vicio denunciado influyó en lo dispositivo de la sentencia, y dicha infracción la llevó a dar por establecida la efectividad de la operación y revocar la de primera instancia”.

“Que del contexto de la sentencia, aparece que los sentenciadores han incurrido en un error jurídico al imponer al Servicio de Impuestos Internos la carga de dar por establecida de una manera concreta, específica y determinada la infracción o defecto legal, ya sea de las facturas o de las operaciones de que ellas dan cuenta, en circunstancia que según el artículo 23 N°5 de la Ley del IVA, es el contribuyente el que, para tener derecho al crédito fiscal, debe satisfacer las múltiples exigidas que en cada caso se señalan”.

La sentencia es coincidente con lo resuelto en fallos anteriores contenidos en esta tesis, respecto de la apreciación de la prueba, a saber:

“Respecto del problema de apreciación de la prueba, labor que como se ha dicho reiteradamente a través de recursos de casación en el fondo, corresponde llevar a cabo a

los jueces del fondo en la etapa judicial y no puede este tribunal variarla a menos que se hayan vulnerado las normas reguladoras de la prueba”

“Siendo facultad privativa de los jueces ponderar el valor intrínseco de las probanzas, no pueden entonces infringir la ley al hacerlo y no corresponde al tribunal de casación analizar tal materia, ya que como reiteradamente se ha resuelto por esta Corte, las leyes reguladoras de la prueba son aquellas normas

fundamentales impuestas por la ley a los falladores y que importan limitaciones dirigidas a asegurar una decisión correcta en el juzgamiento, de manera que para que se produzcan infracción de las mismas es necesario que se haya incurrido en un error de derecho en su aplicación”.

2) Corte de Apelaciones de Concepción (Rol N°474-94):

Mediante fallo de fecha 26 de Noviembre de 1999, la Corte de Apelaciones de Concepción revocó la sentencia apelada, y en sus considerandos pertinentes estableció lo siguiente:

“Que, entrando a dilucidar lo substancial de la controversia, conveniente es dejar establecido que las liquidaciones reclamadas N°s. 17 al 21, de 30-12-92, fueron practicadas rechazando el crédito fiscal de las facturas cuestionadas ...” y consignan como fundamento de las mismas el hecho de que el contribuyente no acreditó el traslado de las mercaderías, medios de transporte utilizados y formas de pagos efectuados, lo que es indicativo de que el Servicio atribuye falsedad ideológica a los referidos documentos”.

“Que, conforme a lo dicho, aparece claro que esta controversia no está originada en que las facturas se encuentran cuestionadas por adolecer de alguno de los reparos consignados en el N°5 del art. 23 del D.L.825, de 1976, lo que de haber sucedido, debió plantearse derecha y explícitamente en las liquidaciones que configuran la demanda en este contencioso administrativo a fin de que el contribuyente pudiera plantear su defensa en la forma debida que garantiza el inciso 5° del número 3 del artículo 19 de la Constitución”.

“Que, conforme al principio de que la buena fe se presume, cabe señalar que las facturas que han sido extendidas cumpliendo los requisitos legales y reglamentarios y que han sido otorgadas por un contribuyente afecto al Impuesto al Valor Agregado, deben ser reputadas auténticas, toda vez que tal autenticidad fluye de la circunstancia de haber sido visadas y timbradas por el Servicio. De seguirse un criterio contrario, habría que concluir que contrariamente al principio señalado, la ley autorizaría una suerte de presunción de falsedad de las facturas, la que cuando el Servicio lo exija debe ser destruida por el contribuyente. Esta conclusión es contraria a principios fundamentales del derecho”.

Este último considerando nos parece de gran importancia, ya que consagra lo sostenido en esta tesis, en el sentido que la falsedad de las facturas debe ser probada por el Servicio de Impuestos Internos, y que las facturas se presumen auténticas mientras el SII no pruebe lo contrario.

“Que, en razón de lo expuesto, no es dable aceptar con perspectivas de justicia y de derecho, que el Servicio tenga la prerrogativa exorbitante de impugnar el derecho a crédito fiscal sin precisar razones fundadas en el N°5 del artículo 23 ya citado, sino por el simple expediente de atribuir falsedad ideológica a las facturas, en el sentido de no corresponder a una operación real, circunstancia que, de paso, importa imputar a los sujetos de la misma un ilícito de simulación sancionado por la ley como delito tributario”.

Coincidimos plenamente con lo sostenido en este considerando, en el sentido que el Servicio de Impuestos Internos debe invocar una causal legal para rechazar el crédito fiscal, y no basta con indicar que debe acreditarse la efectividad de la operación, como se ha demostrado a lo largo de esta tesis.

“Que la situación reseñada cobra aún mayor gravedad por el hecho de que el Tribunal Tributario, al amparo del inciso 1° del artículo 21 del Código Tributario, exige al contribuyente afectado -como ha sucedido en la especie- cargar con el peso de la prueba de que la operación ha existido en la realidad. A esto respecto, debe tenerse presente que la norma recién citada no puede ser cuestionada en su ratio-legis y estricta operación cuando la impugnación se produce respecto de la verdad de las declaraciones que el contribuyente formula respecto de hechos y circunstancias estrictamente personales vinculadas con la declaración de los impuestos que lo gravan”. Nos parece correcta la interpretación del artículo 21 del Código Tributaria y que el contribuyente sólo debe probar los hechos personales.

“No es este el caso en que, como sucede con el crédito fiscal que origina de Impuesto al Valor, en la operación concurre un tercero, proveedor de los bienes o servicios afectos a dicho Impuesto. Y no lo es, porque es imposible exigir que el comprador o receptor de los servicios se encuentre obligado a acreditar que su cocontratante obró de buena fe”.

“En concepto de este Tribunal, en la situación recién expuesta, es necesario recurrir al inc. 2° del art. 21 que establece que el Servicio no puede prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados por el contribuyente -en la especie de facturas impugnadas- a menos que ellos no sean fidedignas”.

“La debida inteligencia de este precepto implica, por una parte, la obligación del funcionario del Servicio que practica la liquidación, de precisar concretamente las razones que ha tenido en vista para estimar no dignas de fe las facturas presentadas por el contribuyente y, por la otra, acreditar durante el juicio tributario, los fundamentos de su impugnación conforme a la norma del artículo 1698 del Código Civil. A este respecto no debe perderse de vista que la liquidación configura la demanda en este tipo de controversias judiciales, por lo que cabe al actor probar sus fundamentos”.

Nos parece que esta es la correcta interpretación del artículo 21 del Código Tributario, y que como se ha analizado en esta tesis no es el criterio uniforme de los tribunales superiores de justicia en nuestro país.

“Que, coincidente con lo que se viene diciendo, el inciso 1° del artículo 63 del Código Tributario, norma a la que se remite su artículo 21, dispone que recae sobre el Servicio la carga de comprobar la exactitud de las declaraciones de los contribuyentes, para cuyo efecto deberá hacer uso de todos los medios que franquea la ley”.

“Que, no basta pues a la luz de la ley, que el Servicio impugne el crédito fiscal, sin fundamentos concretos; impute al contribuyente connivencia con el vendedor o proveedor, fraguando una falsificación ideológica y que, además, coloque de cargo de quien tiene, legalmente derecho al crédito fiscal - siguiendo la regla general – la carga de probar que tal derecho efectivamente le asiste por haber actuado de buena fe. Es necesario, pues, que el Servicio asuma la obligación de acreditar los hechos ilícitos que atribuye al acreedor del crédito fiscal. Así, la interpretación del artículo 21 del Código Tributario armoniza y se adecua conforme lo dispone el artículo 6° de la Constitución, a los principios que en ella informan la garantía del debido proceso”.

Pensamos que éste es el criterio correcto que debe aplicar el Servicio de Impuestos Internos al momento de rechazar el crédito fiscal del contribuyente, y no basta con simplemente impugnarlo y exigirle al contribuyente que acredite la efectividad de la operación. Esta interpretación está en concordancia con lo dispuesto en la Circular N°93 del 2001 del SII.

“Que, en la cuestión sometida a la decisión de este Tribunal, al formularse las liquidaciones que conforman la demanda se ha omitido la consideración de reflexiones como las que preceden, imputándose directamente al demandado participación en una supuesta falsedad ideológica de las facturas cuestionadas, en razón de no haber acreditado, conforme a lo requerido, el traslado de la mercadería, los medios de transporte utilizados y la forma de pago del precio”.

“Que, contrariamente a lo que sostiene el fallo recurrido, este Tribunal estima que el contribuyente demandado ha acreditado la realidad de las operaciones que originaron su derecho a crédito fiscal toda vez que tuvo la previsión de operar en la forma establecida en el inciso 2° del artículo 23 del D.L.825 pagando las mercaderías con cheques nominativos a nombre de sus proveedores contra su propia cuenta corriente, como lo acreditan las fotocopias agregadas a los autos; y que, en el reverso de tales documentos, anotó el número del rol único tributario del emisor de la factura y el número de ésta. La circunstancia de que estas anotaciones, circunstancialmente se hayan estampado en las guías de despacho, no tiene el efecto de dar por no acreditada la operación, toda vez que las guías de despacho, emitidas conforme a lo dispuesto en el inciso 3° del artículo 55 del referido Decreto Ley, coinciden perfectamente con las facturas que, posteriormente, fueron emitidas y entregadas al contribuyente”.

“Que, correspondiéndole a este Tribunal la facultad de pronunciarse respecto de la calidad de fidedignos de los antecedentes aportados por el contribuyente conforme al mérito del proceso, y no habiendo el Servicio probado lo contrario, los sentenciadores estiman que el demandado de autos acreditó, con arreglo a la ley, la realidad de las operaciones impugnadas, razón por la cual debe hacerse lugar a su reclamación , dejándose sin efecto las liquidaciones N°s 17 a 21”.

“Que no obsta a la conclusión anterior el hecho de que el Servicio no haya ubicado el domicilio actual de los proveedores y que haya bloqueado el timbraje de sus facturas toda vez que estas circunstancias no pueden ser imputadas al demandado quien, simplemente y adoptando las providencias necesarias para no ser imputado de un delito tributario y despojado de su derecho al crédito fiscal se limitó a recibir las pertinentes facturas con los

resguardos ya señalados”.

Me parece que la interpretación de este fallo del artículo 23 N°5 del D.L.825 es correcta y sienta un importante precedente en la materia, y nos sirve para contrastarlo con los otros fallos indicados en esta tesis.

3) Corte de Apelaciones de San Miguel (Rol N°1.077-95):

Mediante sentencia de fecha 31 de Octubre de 1996, se revocó la sentencia de primera instancia, basado en lo siguiente:

“Que se han objetado y estimado como no fidedignas las facturas que se indican de proveedores que se señalan a continuación... Que no se ha establecido en ninguno de los casos que dichas facturas no emanen de quienes aparecen emitiéndolas, o que ellos no fueren contribuyentes registrados en el SII, ni que faltare a los documentos el timbraje del mismo...”

“Que como ya anteriormente ha resuelto esta Corte, en causa 55-95: “las omisiones que puedan existir en las anotaciones que debe llevar el Servicio de Impuestos Internos respecto a los números de las facturas (denominada fuera de rango de timbraje), así como las faltas que pudieren existir en cuanto al bloqueo del contribuyente, no encontrado en el domicilio señalado en la factura, no pueden ser de cargo de los terceros que, de buena fe- que se presume-, contratan con ellos no obstante cualquier reglamentación o circular que se emita de ellos”.

“Que así no resulta establecido que las facturas cuestionadas sean objetables por las causales que consigna el artículo 23 N°5 de la Ley sobre Ventas y Servicios, a saber falta de veracidad, no cumplir con los requisitos legales o reglamentarios, o haber sido otorgadas por personas que no sean contribuyentes del impuesto, y por ende no puede sostenerse que éstas no sean fidedignas, o sean falsas y que por ende fuere preciso cumplir con los requisitos operacionales descritos en el considerando 3° de la sentencia de alzada”

En este fallo se insiste en el hecho que las causales de rechazo del crédito fiscal son únicamente las que se indican en el artículo 23 N°5 del D.L.825, y que el contribuyente no puede responder por la actuación de terceros ajenos como lo son los proveedores.

4) Corte de Apelaciones de Santiago:

La Corte revocó la sentencia de primera instancia con fecha 29 de Mayo de 1998, razonando de la siguiente forma:

“Que el Servicio reclamado no ha basado su rechazo al crédito que contra el crédito fiscal la empresa hizo valer, en alguna de las causales indicadas en el N°5 del art.23 del D.L.825, sino en que no ha podido determinar en forma fidedigna la efectividad de las operaciones de venta que en cada caso habría generado el invocado crédito”.

“Que los incumplimientos en que eventualmente haya podido incurrir el contribuyente Mardones frente a sus obligaciones tributarias, en caso alguno pueden traducirse en el

desconocimiento de operaciones cuya realidad resulta incuestionable, cuanto más si con ello se afecta a un tercero que se ha atendido a la ley y al que las posibles inconductas de su ocasional proveedor resultan inoponibles”.

Se reitera el hecho que la responsabilidad del contribuyente es personal, y no debe responder por las conductas de sus proveedores, y que deben invocarse las causales del artículo 23 N°5 del D.L. 825 .

5) Corte de Apelaciones Presidente Aguirre Cerda:

El fallo de fecha 31 de Octubre de 1996 revocó la sentencia en alzada de fecha 28 de Agosto de 1995, y acogió la reclamación, basado en lo siguiente:

“Que se han objetado y estimado como no fidedignas las facturas de ciertos proveedores por las siguientes razones:

a) Porque el domicilio que consignan es inexistente y su timbraje se encuentra bloqueado por el Servicio.

b) Porque las operaciones se encuentran respaldadas con facturas que no corresponden a las registradas con igual número por el presunto emisor, facturas que se encuentran emitidas a nombre de otros contribuyentes y por otros montos.

c) Porque están fuera del rango del timbraje, el emisor no ha sido ubicado en su domicilio y su timbraje ha sido bloqueado”.

“Que como ya anteriormente ha resuelto esta Corte, en causa 55-95: “las omisiones que puedan existir en las anotaciones que debe llevar el Servicio de Impuestos Internos respecto de los números de las facturas (denominada fuera de rango de timbraje), así como las faltas que pudieren existir en cuanto al bloqueo del contribuyente, no encontrado en el domicilio señalado en la factura, no pueden ser de cargo de los terceros que, de buena fe- que se presume-, contratan con ellos no obstante cualquier reglamentación o circular que se remita a ellos ”.

Que así no resulta establecido que las facturas cuestionadas sean objetables por las causales que consigna el artículo 23 N°5 del DL825, a saber, falta de veracidad, no cumplir con los requisitos legales o reglamentarios, o haber sido otorgadas por personas que no sean contribuyentes del impuesto, *y por ende no puede sostenerse que éstas no sean fidedignas, o sean falsas y que por ende fuere preciso cumplir con los requisitos operacionales descritos en el considerando 3° de la sentencia de alzada.*

Claramente las causales invocadas por los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos no son las que establece la ley, y por ello, corresponde que la Corte revoque la sentencia de primera instancia.

6) Corte de Apelaciones de Valdivia

La sentencia de fecha 6 de Agosto de 1997, revocó la sentencia apelada de 12 de Mayo de 1997 y acogió el reclamo, de acuerdo a los siguientes términos:

“Es de interés precisar el verdadero concepto de factura falsa o no fidedigna, ya que no escapa a este órgano jurisdiccional, que esta imputación no sólo puede tener incidencia en el Impuesto al Valor Agregado o al crédito fiscal, sino constituye a la vez una conducta delictual sancionada, tanto en el Código Tributario en particular en el artículo 97N°4 o un delito común previsto en el Código Penal, de donde deriva la necesidad de interpretar el concepto cuidadosamente por la gravedad de sus proyecciones”.

“Con el propósito de fijar conceptos que den sustentación a este fallo, una interesante jurisprudencia de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, sobre acceso al crédito fiscal explica: “la recta interpretación a la modificación del artículo 23 del D.L. N°825 por la ley 18.110 que agregó el N°5, donde se expresa que la factura falsa no otorga derecho al crédito fiscal, dejó de manifiesto la posibilidad que un contribuyente de buena fe pudiera ser sorprendido por documentos falsos entregados por sus proveedores.

“Que en consecuencia hay que concluir que con anterioridad a la ley N°18.110, el contribuyente de buena fe, no respondía de las facturas que recibía, hoy en cambio, si no se cerciora de la que recibe es fidedigna, no puede hacerlas valer como crédito”.

“Este fallo tiene trascendencia, ya que absuelve de toda responsabilidad al reclamante, frente a una factura materialmente falsa que recibe descuidadamente y le otorga el derecho al crédito fiscal”.

“Precisados los hechos de la causa, los elementos probatorios, las exculpaciones del contribuyente, no se logra probar el primer presupuesto exigido por la disposición tantas veces citada y examinada en las circulares, artículo 23 N°5 del D.L.825, cuando expresa: “No darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas, o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquellas otorgadas por personas que no resulten ser contribuyentes de este impuesto”.

“Que esta disposición constituye efectivamente una norma especial, que se hace exigible no en general, como lo sostuvo en estrado la defensa del Servicio, sino que es previo establecer la falsedad de los instrumentos, y dictada para proteger al contribuyente diligente y cauteloso que puede ser víctima de recepción de documentos falsos y que lo libera de toda responsabilidad penal o infracción tributaria en un proceso de fiscalización, mediante el pago con cheques nominativos, anotación del número de RUT del emisor, N° de la factura, etc. Pretender aplicar en términos absolutos a todo contribuyente estas formalidades, es dejar en la más absoluta indefensión a la gran masa de contribuyentes que pagan al contado, que carecen de acceso a cuentas corrientes bancarias, y consagrar principios contrarios a garantías constitucionales”.

“Nuestro ordenamiento tributario contiene un amplio, fluido y transparente sistema fiscalizador adecuado y prudente y un régimen sancionatorio justo que es conforme a la equidad, que las cargas sean proporcionales a la capacidad contributiva de las personas. Prevalece el principio de conciencia de justicia y equidad que precede a la criminalización de las infracciones tributarias”.

Nos parece que esta interpretación es de toda justicia y que corresponde al real sentido de la norma, y además se encuentra en concordancia con el resto de la normativa

vigente.

Por otro lado, nos parece acertada la interpretación del inciso 2° y 3° del artículo 23 N°5 del DL.825, en el sentido de fijar el criterio de aplicación de la formalidades contenidas en dichos incisos.

7) Corte de Apelaciones de Santiago

Mediante fallo del 20 de Agosto de 1998, la Corte revocó la sentencia apelada de fecha 6 de febrero de 1995 y acogió la reclamación interpuesta, basado en lo siguiente:

“Que el Servicio de Impuestos Internos ha sostenido, según se indica en la parte reproducida del fallo en estudio, que los créditos fiscales deben rechazarse por basarse en facturas irregulares, al no cumplir con los requisitos legales y reglamentarios y/o han sido emitidas por proveedores que no son ubicables o que no concurren a notificarse y que no han declarado sus impuestos. Se indica, además, que no se ha acreditado la efectividad de las operaciones indicadas en las facturas indicadas”

“Que de otra parte en lo concerniente a que las facturas han sido emitidas por proveedores que no son ubicables o no concurren a las notificaciones del Servicio de Impuestos Internos y que no han declarado el impuesto, ello resulta sólo una interpretación del Servicio que se extiende a casos no indicados en la ley, como se colige de lo dispuesto en el artículo 23 N°5 del D.L.825, tal por lo demás como lo ha reconocido la jurisprudencia emitida por la Corte de Apelaciones de Valdivia, de fecha 2 de Agosto de 1988, donde se indica que “de esa manera se vulnera el principio de responsabilidad tributaria, pues se pretende hacer responsable a un contribuyente cumplidor de las aparentes irregularidades de otros que no es posible apreciar”

“Que establecida la veracidad de las circunstancias aducidas por el reclamante como se establece con el mérito de los antecedentes aportados por esta parte, y los contenidos en los archivadores enviados al propio Servicio de Impuestos Internos, *no resulta aceptable acoger el criterio adoptado por el Servicio, ya que ello resultaría o significaría el traslado del peso de la prueba como del pago de los Impuestos al Valor Agregado al reclamante, comoquiera que dicha obligación procesal compete ejercerla al propio Servicio de Impuestos Internos, acorde a las normas establecidas al efecto en el Código Tributario y la respectiva legislación”.*

“*No es aceptable, por consiguiente, el argumento de contrario sustentado por dicho Servicio de que en la especie no se trata de contribuyentes difíciles de ubicar o que no han concurrido a las citaciones hechas, toda vez que el Servicio posee los medios necesarios para apreciar a tales contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones, disponiendo de los funcionarios necesarios para el caso como lo hizo respecto del reclamante”.*

Concordamos con lo sostenido en el fallo, en el sentido que no corresponde utilizar como causal para rechazar el crédito fiscal el hecho que se trata de contribuyentes difíciles de ubicar o que no han concurrido a las citaciones hechas por el SII, y debemos recordar lo reglamentado en la Circular N°93 del 2001 al respecto: “Debe tenerse presente sobre esta materia que las circunstancias de no ubicarse al contribuyente con

posterioridad a la emisión de la factura en el domicilio indicado en ésta, de ser éste inconcurrente a notificaciones del Servicio o de encontrarse observado negativamente en los sistemas informáticos que mantiene la administración tributaria, no constituyen por sí solas presunciones suficientes para que de ellas se desprenda, en forma inequívoca, que la factura es falsa, siendo necesario en tales eventos, reunir otros antecedentes que permitan fundamentar válidamente esa impugnación ”.

8) Corte de Apelaciones de San Miguel

La sentencia de fecha 11 de Mayo de 1998, revocó la sentencia apelada de 6 de Marzo de 1997, y acogió la reclamación, según los siguientes considerandos pertinentes:

“que el fiscalizador cree que las facturas serían irregulares sólo por circunstancias relacionadas con el emisor, que no ha sido ubicado, que no ha pagado IVA desde hace algún tiempo, que registra un bloqueo de timbraje, hechos todos que no se fundan en ningún texto legal para impugnar los instrumentos”.

“Que –a juicio de los juzgadores de esta instancia- no se ha acreditado por el Servicio de Impuestos Internos que las facturas que motivan la impugnación del crédito fiscal del contribuyente que presenta este reclamo, pueden ser catalogadas como “no fidedignas” o “falsas” o que “no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios” y en “aquellas que se hayan otorgado por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto” por cuanto, de lo precedentemente relacionado ellas se habrían emitido por un proveedor que, al tiempo de cursar los documentos, tendría la calidad de contribuyente”.

Se reitera lo sostenido tantas veces en esta tesis, respecto de las causales para rechazar el crédito fiscal.

9) Corte de Apelaciones de San Miguel

30

La sentencia de fecha 9 de Septiembre de 1996, revocó la sentencia apelada de 25 de Mayo de 1995 y acogió el reclamo, en los siguientes términos:

“Que en el caso de autos, la objeción del Servicio de Impuestos Internos no dice relación con las excepciones señaladas en las letras a) y b) mencionadas en el motivo precedente, razón por la cual hay que concluir que las facturas recibidas por el contribuyente reclamante no son falsas y si son fidedignas y cumplen con los requisitos legales y reglamentarios”.

“Que en el informe de fs.11 se ha determinado por la Inspectora Ximena Herrera que el IVA de las facturas N°108 y 109 se ha rechazado porque “de los antecedentes en poder del Servicio se estableció que el emisor de los documentos

Sr. Pedro Rodríguez Bustos no ha efectuado compras ni ventas de mercaderías, en consecuencia las operaciones consignadas en los documentos cuestionados y

³⁰ “Crédito Fiscal frente a la Factura Falsa”, Alejandro Dumay Peña

registrados en sus libros, no corresponden a operaciones reales”.

“Que la objeción precedentemente señalada no corresponde a la excepción que señala la parte final del inciso primero del N°5 del artículo 23 del D.L.825, pues resulta de los antecedentes de autos que ella emana sólo de una declaración general y vaga, no probada, y de una expresión como “ de los antecedentes en poder del Servicio ” que no señala en qué consisten , además que, de los antecedentes de autos y de los documentos acompañados por el contribuyente de fs.18 a 21, aparece que Pedro Rodríguez Bustos es contribuyente del IVA en el giro distribuidor de pescado y mariscos, pues ha timbrado facturas y guías de despacho, e incluso, ha timbrado facturas con posterioridad a las objetadas, como se desprende del formulario N°3230 de fojas 18.”

“Que los documentos acompañados no fueron objetados por el Servicio de Impuestos Internos y de documentos que rolas a fojas 47 a 48 no aparece a que documentos se está refiriendo y en el evento que se refiera a los señalados, tampoco está comprobada en autos su falsedad”.

Compartimos plenamente lo sostenido en este considerando, ya que no corresponde que el Servicio de Impuestos Internos impugne las facturas del contribuyente sin prueba alguna, y en especial, cuando los documentos acompañados por el contribuyente son fidedignos y no fueron objetados por el Servicio.

CONCLUSION

En esta tesis hemos analizado el concepto de crédito fiscal y los casos en que el contribuyente del Impuesto al Valor Agregado puede hacer uso del mismo.

Además, hemos revisado en detalle el artículo 23 N°5 del D.L.825 que regula la pérdida del crédito fiscal en caso que los impuestos recargados o retenidos se originen en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplen con los requisitos legales o reglamentarios y en aquellas facturas que hayan sido otorgadas por personas que no resulten ser contribuyentes de este impuesto.

Explicamos en detalle cada una de estas causales, que como señalamos en esta tesis son taxativas y son las únicas que permiten rechazar el crédito fiscal.

En tal sentido, revisamos las disposiciones pertinentes del Decreto Ley 825 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, todas las modificaciones legales relativas al artículo 23 N°5, y el Reglamento del IVA; las circulares dictadas por el Servicio de Impuestos Internos sobre la materia y, en especial, las circulares N°60 y 93, ambas del 2001.

Asimismo, analizamos los requisitos y condiciones que debe cumplir el contribuyente para no perder el crédito fiscal, establecidas en los incisos segundo y tercero del artículo 23 N°5 del DL.825, y que se encuentran reguladas en forma pormenorizada en las circulares 60 y 93 antes indicadas.

Luego, revisamos la jurisprudencia de los Tribunales Tributarios en esta materia, y las causales invocadas por los fiscalizadores en las liquidaciones de impuesto para rechazar el crédito fiscal.

En este último punto, las conclusiones son las siguientes:

a) Los fiscalizadores invocan otras causales distintas a las contempladas taxativamente en el artículo 23 N°5 del D.L.825 para rechazar el crédito fiscal, tales como, el contribuyente no fue habido en el domicilio o es difícil de ubicar, se encuentra bloqueado ante el SII, no ha timbrado facturas en el último tiempo, contribuyente no ha concurrido a las citaciones hechas por el SII y no ha declarado los impuestos, etc.

En esta materia hay que tener presente lo que dispone la Circular 93 del 2001, que como se demostró a lo largo de esta tesis, no se cumple:

“Debe tenerse presente sobre esta materia que las circunstancias de no ubicarse al contribuyente con posterioridad a la emisión de la factura en el domicilio indicado en ésta, de ser éste inconcurrente a notificaciones del Servicio o de encontrarse observado negativamente en los sistemas informáticos que mantiene la administración tributaria, no constituyen por sí solas presunciones suficientes para que de ellas se desprenda, en forma inequívoca, que la factura es falsa, siendo necesario en tales eventos, reunir otros antecedentes que permitan fundamentar válidamente esa impugnación” .

“Cuando se rechace el crédito fiscal de una factura que se considere falsa deben fundamentarse las razones que han conducido a tal calificación, las que son necesario consignar, con precisión, en la citación y liquidación”.

Como hemos demostrado en esta tesis, estas causales han sido aceptadas por los Tribunales Tributarios como válidas para rechazar el crédito fiscal, y lo que es más grave han sido, incluso, confirmadas por algunos fallos de los tribunales superiores de justicia.

b) La otra causal que se invoca por los fiscalizadores para rechazar el crédito fiscal es la siguiente: *“No acreditó la efectividad de las operaciones que dan cuenta las facturas”*, en circunstancia que no es una causal prevista en el artículo 23 N°5 del D.L.825, y *que conforme a dicha norma, solamente una vez hecha valer una causal legal de impugnación de los créditos fiscales podrá surgir la necesidad de acreditar la efectividad de las operaciones*³¹ .

Respecto de esta causal la jurisprudencia ha sido bastante dispar, existiendo fallos que ha permitido que se acredite la efectividad de las operaciones mediante todos los medios de prueba legal, y hay otros fallos, que asilándose en lo dispuesto en el artículo 23 N°5 del D.L.825, sólo han permitido la prueba instrumental y pericial para acreditar la efectividad de la operación que dan cuenta las facturas.

c) Por otro lado, se confunde en muchos casos la causal de rechazo del crédito fiscal con el cumplimiento de los requisitos y condiciones indicadas en los incisos 2° y 3° del artículo 23 N°5 del DL. 825, ya que se exige el pago de las facturas mediante cheque nominativo, haber anotado el RUT al reverso del cheque, tener registrada la cuenta corriente en la contabilidad, etc., y en caso de incumplimiento de las mismas se rechaza el crédito fiscal.

En este punto, los fiscalizadores se han excedido en sus facultades, ya que están pidiendo requisitos que sólo son exigibles si el contribuyente se allana a las causales del

³¹ “Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno”, Rodrigo Ugalde Prieto

inciso primero, y no corresponde exigirlos en todo caso como se ha demostrado en esta tesis. Aquí también los Tribunales Tributarios han ratificado esta actuación, y lo mismo ha ocurrido con muchos fallos de los tribunales

superiores de justicia.

d) Se exige el pago de la factura mediante cheque nominativo para la mantención del crédito fiscal. Como lo sostiene el profesor Alejandro Dumay: *“el pago mediante cheque nominativo, no significa garantía de conservación del crédito, puesto que en todo caso se produciría la pérdida del derecho, si no se da cumplimiento a las exigencias del inciso tercero.”*³²

Como lo señala el Profesor Dumay, la exigencia del pago de las facturas mediante cheque es claramente una discriminación en contra de todos aquellos contribuyentes que no tienen cuenta corriente o que simplemente no desean pagar mediante este medio de pago, y que claramente se ha transformado en una fuente adicional para el Servicio de Impuestos Internos para rechazar el crédito fiscal. En este punto, la jurisprudencia ha sido contradictoria, lo que ha permitido que los fiscalizadores se asilen en muchos casos en esta causal.

e) Los fiscalizadores invocan las causales del artículo 23 N°5 del DL.825, a saber facturas no fidedignas o falsas o que no cumplen con los requisitos legales o reglamentarios y aquellos que hayan sido otorgadas por personas que no son contribuyentes del IVA, sin que se haya demostrado durante el proceso de fiscalización su existencia, y más aún, tampoco se ha logrado demostrar durante el juicio tributario.

Además, los fiscalizadores en muchos casos ni siquiera cumplen con los requisitos contemplados en las propias circulares dictadas por el SII en esta materia, que regulan en forma más que pormenorizada el procedimiento de verificación que debe realizar dichos funcionarios al momento de fiscalizar.

f) Se hace una interpretación errónea del artículo 21 del Código Tributario, ya que se presume que las facturas no son fidedignas o falsas, y es el contribuyente el que debe probar lo contrario.

Además, se utiliza esta norma para exigirle al contribuyente que acredite el hecho de terceros, como son los proveedores o los proveedores de los proveedores, e incluso se le castiga con la pérdida del crédito fiscal por el no pago del Impuesto al Valor Agregado por parte de los proveedores.

En esta materia la jurisprudencia es absolutamente contradictoria, ya que como se demostró en esta tesis hay fallos de Corte de Apelaciones que señalan la opinión que compartimos, en el sentido que corresponde al Servicio de Impuestos Internos acreditar que los documentos del contribuyente no son fidedignos, y en otros se sostiene la regla contraria, en que el contribuyente debe probar que las facturas son fidedignas y que los terceros pagaron el IVA, ya que como se indicó anteriormente, se hace responsable al contribuyente de los hechos de los proveedores o de los proveedores de los proveedores.

La jurisprudencia de la Corte Suprema respecto de la interpretación del artículo 21

³² “Crédito Fiscal frente a la Factura Falsa”, Alejandro Dumay Peña

del Código Tributario ha sido bastante dispar, lo que ha generado cierto grado de inseguridad jurídica por parte de los contribuyentes.

g) Se responsabiliza al contribuyente de los hechos que realiza un tercero ajeno como es el proveedor de mercaderías o prestador de servicios, cuyas facturas se objetan por parte del Servicio de Impuestos Internos.

Cabe hacer presente lo dispuesto erróneamente en la Circular N°93, que indica que: *“respecto a lo dispuesto en el N°5 del art.23, ya citado, es indiferente que la regularidad detectada la cometa el contribuyente que ha utilizado el crédito fiscal o el que ha emitido la factura, ya que en ambos casos se da la situación prevista en la norma citada, esto es, no existe derecho al crédito fiscal”*

En este sentido, es importante destacar lo que señala el Profesor Rodrigo Ugalde P., en el sentido de no compartir lo dispuesto en circular, por las siguientes razones:³³

1) Por cuanto la aplicación de tal criterio puede llevar a la conclusión de que en el IVA existe la responsabilidad por el hecho ajeno, lo que no es así puesto que para ello se requeriría de una norma legal expresa sobre la materia;

2) Por cuanto en dos de los casos señalados en el N°5 precitado, esto es, en el caso de facturas emitidas por personas que no sean contribuyentes de Impuesto al Valor Agregado y en el caso de facturas que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios, la irregularidad sólo puede cometerse por el emisor del documento;

3) Por cuanto tal doctrina es contraria al actual inciso penúltimo del N°5 del artículo 23 del DL.825.”

Respecto de la responsabilidad por hechos de terceros, debe insistirse en que hay fallos que interpretan erróneamente el artículo 21 del Código Tributario, ya que le exigen al contribuyente acreditar el pago del IVA, en circunstancias que su pago le correspondía a los proveedores.

h) Hay fallos que han determinado que, no obstante la falsedad de los documentos, el contribuyente tiene derecho al uso del crédito fiscal que aquellos amparan.

Respecto de esta materia la Circular 93 establece lo siguiente: *“No obstante la falsedad de los documentos, el contribuyente tiene derecho al uso del crédito fiscal que aquellos amparan.”*

Lo anterior, confirma lo sostenido en esta tesis, en el sentido que aún cuando las facturas recepcionadas sean falsas, y el contribuyente se allane a tal impugnación, de todos modos se mantiene el derecho al crédito fiscal en la medida que el contribuyente cumpla con las exigencias previstas en los incisos 2° y 3° del N°5 del artículo 23 del D.L. 825.

En otras palabras, como lo sostiene el Profesor Rodrigo Ugalde³⁴ *“el contribuyente podrá rechazar las impugnaciones del Organismo Fiscalizador y que las situaciones que*

³³ “Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno”, Rodrigo Ugalde Prieto

³⁴ “Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno”, Rodrigo Ugalde Prieto

permiten hacer uso del crédito fiscal, no obstante que las facturas adolezcan de alguna de las irregularidades señaladas en el citado numeral 5, siempre serán una opción para el contribuyente, de modo que solamente en caso que éste último opte por acogerse a alguna de dichas

situaciones estará obligado a rendir la prueba que- para tales casos- establece el DL.825”

A continuación, se analizó la jurisprudencia de los Cortes de Apelaciones, y hemos concluido que la interpretación es completamente dispar y contradictoria, ya que en muchos casos se confirman los errores cometidos, tanto por los fiscalizadores como por los jueces tributarios, y en otros se hace una interpretación correcta de la norma.

En este sentido, consideramos pertinente destacar los siguientes fallos dictados por la Corte de Apelaciones de Concepción, que a nuestro entender recogen en forma clara y correcta los principios que se han enunciado en esta tesis:

a) Causa Rol N°1396-94 y acumuladas las causas 338-97 y 339-97:

El crédito fiscal no está supeditado al pago de la factura

“Es necesario aclarar que la procedencia del crédito fiscal no está supeditada al pago de la factura que lo respalda, ya que entre los requisitos que la ley exige para que opere el crédito, no se incluye el pago de la factura en que el crédito se sustenta”

El contribuyente no responde por hecho ajeno:

“En materia tributaria la responsabilidad es personal, de manera que las irregularidades cometidas por terceros contribuyentes ajenos al pleito en modo alguno pueden afectar el comportamiento tributario del contribuyente que es objeto de la liquidación, pues éste no puede responder por terceros –sus proveedores-, no correspondiendo imputarle las consecuencias de un hecho ajeno en el que no le ha cabido ninguna participación personal. No hay responsabilidad por hecho ajeno”.

b) Causa Rol N°474-94:

Las facturas se presumen fidedignas:

“Que, conforme al principio de que la buena fe se presume, cabe señalar que las facturas que han sido extendidas cumpliendo los requisitos legales y reglamentarios y que han sido otorgadas por un contribuyente afecto al Impuesto al Valor Agregado, deben ser reputadas auténticas, toda vez que tal autenticidad fluye de la circunstancia de haber sido visadas y timbradas por el Servicio”.

El rechazo del crédito fiscal debe ser fundado:

“Que, en razón de lo expuesto, no es dable aceptar con perspectivas de justicia y de derecho, que el Servicio tenga la prerrogativa exorbitante de impugnar el derecho a crédito fiscal sin precisar razones fundadas en el N°5 del art. 23 ya citado, sino por el simple expediente de atribuir falsedad ideológica a las facturas, en el sentido de no corresponder a una operación real, circunstancia que, de paso, importa imputar a los sujetos de la misma un ilícito de simulación. sancionado por la ley como delito tributario”.

El Servicio de Impuestos Internos tiene la carga de la prueba :

“La debida Inteligencia del artículo 21 del Código Tributario implica, por una parte, la obligación del funcionario del Servicio que practica la liquidación, de precisar concretamente las razones que ha tenido en vista para estimar no dignas de fe las facturas presentadas por el contribuyente y, por la otra, acreditar durante el juicio tributario, los fundamentos de su impugnación conforme a la norma del artículo 1698 del Código Civil”.

“Es necesario, pues, que el Servicio asuma la obligación de acreditar los hechos ilícitos que atribuye al acreedor del crédito fiscal. Así, la interpretación del art. 21 del Código Tributario armoniza y se adecua conforme lo dispone el artículo 6° de la Constitución, a los principios que en ella informan la garantía del debido proceso”.

Por último, respecto de la jurisprudencia de la Corte Suprema, que conoce esta materia vía recurso de casación, debemos señalar que igualmente es contradictoria. Además, hay muchos recursos que se rechazan por aspectos meramente procesales y sin entrar al fondo del asunto, en circunstancia que lo que se espera es que la Corte Suprema realice su función de velar por la correcta interpretación de las leyes.

No obstante lo anterior, algunos fallos de la Corte Suprema han reiterado los siguientes principios que se han analizado en esta tesis:

Causales para rechazar el crédito fiscal:

“A su vez, el artículo 23 N°5 de la Ley del IVA establece que no darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios, y en aquellas que se hayan otorgado por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto. Según la misma norma lo anterior no se aplicará cuando el pago de la factura se haga cumpliendo los requisitos que menciona en las letras a) y b)”³⁵.

Requisitos de los incisos 2° y 3° del artículo 23 N°5 del DL.825:

“La última reflexión que cabe formular es que el Servicio de Impuestos Internos tiene la facultad que nace de la disposición de que se trata, de objetar no sólo las facturas, pues ellas pueden corresponder a operaciones ficticias, de un monto distinto al consignado en ellas o a otras circunstancias que las hagan indignas de fe, sino también la efectividad de las operaciones mismas, pues ello surge de un modo claro de la misma norma, sea de manera explícita, en el número 5 del artículo 23 de que se trata, inciso tercero letra d), como de un modo implícito, cuanto se objeta una factura por no fidedigna o falsa, pues ambas hipótesis pueden llevar envuelta la posibilidad de corresponder a operaciones no realizadas”³⁶

“En seguida, cabe precisar que el artículo mismo debe ser analizado en su texto completo, desde que establece todo un sistema destinado a rechazar el crédito fiscal, por las razones que prolijamente se determinan. En efecto, la norma parte por fijar una

³⁵ Fallo de la Corte Suprema de fecha 29 de Agosto del 2000.

³⁶ Fallo de la Corte Suprema de fecha 11 de Enero de 2000.

situación de excepción al derecho a utilizar el crédito fiscal, para luego establecer una contra excepción en el inciso segundo, que indica las medidas de prevención que debe tomar el receptor de una factura y enseguida, el inciso

tercero, establece nuevamente una excepción al uso del crédito fiscal, con su correspondiente contra excepción, que opera, esta última, cumpliendo con varios y copulativos requisitos, para el caso de que el Servicio cuestione una factura con posterioridad a su pago”³⁷.

Medios de prueba invocados:

“Que, por otro lado, el contribuyente también satisfizo la exigencia del artículo 23 N°5 del Decreto Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, pues a más de la prueba instrumental abundantemente rendida en el proceso, de las cuáles ya surge la efectividad de las operaciones, agregó la referida prueba testimonial, de la que, además, aparece que las facturas no son falsas, fueron contabilizadas por la contribuyente y dan cuenta de operaciones reales y efectivas. Lo anterior en concordancia, también, con lo prescrito por el artículo 21 del Código Tributario y, por lo tanto, la conclusión no puede ser otra que la procedencia del reclamo deducido”³⁸.

“La actividad procesal probatoria siempre recae en el contribuyente, lo que refuerza el inciso 3° que se refiere a cuestionamientos posteriores al pago de una factura en que el comprador pierde el derecho al crédito fiscal que ella hubiere originado, a menos que acredite cinco requisitos que se enumeran. Todo ello deja en evidencia que la prueba siempre corresponde al contribuyente lo que, por cierto, guarda relación con lo anteriormente expresado, en el sentido de tratarse de un procedimiento de corte inquisitivo, en que el Servicio actúa como un fiscalizador, lo que por lo demás constituye su función, conforme al artículo 1° de su Ley Orgánica”³⁹.

Artículo 21 del Código Tributario y apreciación de la prueba:

“En efecto, la norma del artículo 21 dispone claramente que corresponde al contribuyente probar la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto. Ello, en su primer inciso, pues en el segundo prescribe que el Servicio no podrá prescindir de las declaraciones u antecedentes presentados o producidos por el contribuyente, esto es, no podrá dejar de tomarlos en cuenta, -sin perjuicio del valor probatorio que se les asigne- a menos que ellos no sean fidedignos. En tal caso, se practicarán las liquidaciones o reliquidaciones que procedan y para obtener que ellas se anulen, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, conforme al Libro Tercero”⁴⁰.

³⁷ Fallo de la Corte Suprema de fecha 11 de Enero de 2000.

³⁸ Fallo de la Corte Suprema, Rol N°2626-2000.

³⁹ Fallo de la Corte Suprema de fecha 29 de Agosto del 2000.

⁴⁰ Fallo de la Corte Suprema de fecha 29 de Agosto del 2000

“Respecto del problema de apreciación de la prueba, labor que como se ha dicho reiteradamente a través de recursos de casación en el fondo, corresponde llevar a cabo a los jueces del fondo en la etapa judicial y no puede este tribunal variarla a menos que se hayan vulnerado las normas reguladoras de la prueba”⁴¹ .

“Siendo facultad privativa de los jueces ponderar el valor intrínseco de las probanzas, no pueden entonces infringir la ley al hacerlo y no corresponde al tribunal de casación analizar tal materia, ya que como reiteradamente se ha

resuelto por esta Corte, las leyes reguladoras de la prueba son aquellas normas fundamentales impuestas por la ley a los falladores y que importan limitaciones dirigidas a asegurar una decisión correcta en el juzgamiento, de manera que para que se produzcan infracción de las mismas es necesario que se haya incurrido en un error de derecho en su aplicación.”⁴²

⁴¹ Fallo de la Corte Suprema, Rol N°897-2000.

⁴² Fallo de la Corte Suprema, Rol N°897-2000.

BIBLIOGRAFÍA

DUMAY PEÑA, Alejandro (2000), El Crédito Fiscal frente a la Factura Falsa, Santiago de Chile, Editorial Jurídica Conosur, 1ª edición.

UGALDE PRIETO, Rodrigo (2004), Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno, Santiago de Chile, Editorial Lexisnexis Chile, 1ª edición.

EMILFORK SOTO, Elizabeth (1999), Impuesto al Valor Agregado. El Crédito Fiscal y otros Estudios, Santiago de Chile, Editorial Ediciones Congreso, 1ª edición.

COLMENAR VALDES, Salvador (1982), Revista de Derecho y Hacienda Pública Española N°157 (11), pag. 312.

CASADO OLLERO, Gabriel (1980), Deducciones y Reembolsos en el Impuesto al Valor Añadido adoptada por C.E.E.", Crónica Tributaria N°32, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

RAIMONDI, Carlos y otros (1980), El Nuevo Impuesto al Valor Agregado. Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, Argentina.

Material del curso "Tributación de las Ventas y Servicios N°1 Impuesto al Valor Agregado, Profesor Sergio Illanes L., Segundo Semestre 2001, Magister Derecho Tributario, Escuela de Graduados, Facultad de Derecho, U. de Chile.

Material del curso "Tributación de las Ventas y Servicios N°2 Impuesto al Valor Agregado, Profesor Alejandro Dumay P., primer semestre 2002, Magister Derecho Tributario, Escuela de Graduados, Facultad de Derecho, U. de Chile.

Circulares N°45 del 30 de Octubre de 1989, N°59 del 17 de Octubre de 1996, N°73 del 20 de Diciembre de 1996, N°60 del 4 de Septiembre del 2001, N°78 del 23 de Diciembre del 2001 y Circular N°93 de 19 de Diciembre de 2001, todas del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

Decreto Ley N°825 de 1976, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Editorial Jurídica, Edición 2004, Santiago, Chile.

Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Decreto Supremo N°55, Publicado en el Diario Oficial de 2 de Febrero de 1977.

Modificaciones al artículo 23 N°5 del DL. 825, contenidas en las siguientes leyes: a) Ley N°18.110, publicado en el Diario Oficial del 26 de marzo del 1982; b) Ley N°18.844, publicada en el Diario Oficial el 30 de Octubre de 1989.; y c) Ley N°19.738, publicada en el Diario Oficial del 19 de Junio del 2001.