

## **Privación de crédito fiscal I.V.A. por inexistencia de las operaciones**

**Alejandro Dumay Peña**

Profesor de Derecho Tributario

UNIVERSIDAD DE SANTIAGO

UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO

UNIVERSIDAD FINIS TERRAE

Constituye una práctica frecuente –a pesar de expresas instrucciones de la Dirección del Servicio de Impuestos Internos y de la jurisprudencia en sentido contrario, según se consigna más adelante– el que se objeten facturas y se liquiden diferencias de IVA por privación de créditos fiscales, mediante la invocación de la supuesta inexistencia de la operación –(facturas ideológicamente falsas)–, sin otro antecedente que la circunstancia de no ser ubicable, en el domicilio declarado ante la administración, el emisor de la factura que da cuenta de la operación.

La sola referencia al hecho de que el emisor de la factura no ha cumplido con el pago del IVA y no es ubicable en su domicilio, en modo alguno puede constituir un antecedente que justifique una impugnación en el sentido de que el documento da cuenta de una operación inexistente. Ello, por las razones que pasan a señalarse:

1. Porque, como lo ha señalado la jurisprudencia (Considerando 6 de la sentencia de la Excma. Corte Suprema, de 18.5.88, dictada en los autos Cartes Flores, Luis, con Servicio de Impuestos Internos): “La referencia del fiscalizador informante acerca de la situación tributaria de quienes aparecen otorgando los mencionados documentos no puede afectar en modo alguno al reclamante, ya que no cabe responsabilizar a éste de la conducta asumida por aquellos con quienes tuvo negociaciones”.

2. Porque, como también lo ha señalado la Excma. Corte Suprema (Considerando 5 de la sentencia de 16.8.99 dictada en los autos Rol 868-99, Rafael Bozo Olate con SII): “Las circunstancias fácticas que se denuncian como irregulares –no haber sido ubicados en sus domicilios los proveedores que se señalan, y por no ser declarantes– no corresponden a las situaciones de hecho contempladas en el artículo 23 N° 5 del Decreto Ley 825”.

3. Porque, como lo ha señalado la Dirección del Servicio de Impuestos Internos al impartir instrucciones sobre la materia, en la Circular N° 60, de 4 de septiembre de 2001: "Las circunstancias de no ser ubicado el presunto emisor del documento en el domicilio indicado en éste, de no ser concurrente a notificaciones del Servicio o de encontrarse observado negativamente en los sistemas informáticos que mantiene la administración tributaria, no constituyen, por sí solas, presunciones que justifiquen la calificación de "factura falsa". En su caso, para llegar a esta calificación, deberán considerarse aquellos elementos que, en conjunto con otros antecedentes, permitan arribar válidamente a tal conclusión".

4. Porque la imputación de falsedad ideológica a las facturas debe ser acreditada con fundamentos, como lo señala la sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Concepción, de 28.8.2002, dictada en la causa Rol 523-97 y publicada en el N° 593 del Boletín del Servicio de Impuestos Internos.

Sólo en esos términos cobran aplicación las normas que ponen el peso de la prueba de cargo del contribuyente, para efectos de desvirtuar las impugnaciones concretas del fiscalizador y no para acreditar efectividad de operaciones sólo en razón de haberse impugnado tal efectividad.

Con relación a esta misma materia, pueden formularse las siguientes consideraciones adicionales:

a) Las liquidaciones de impuesto, sea en cuanto equivalentes a una demanda o en su sola calidad de actos administrativos, deben ser fundadas y es sobre la base de tal supuesto que la ley pone el peso de la prueba de cargo del contribuyente, para efectos de desvirtuar impugnaciones concretas, es decir, para hacerse cargo de los hechos, antecedentes o circunstancias que invoca el liquidador en respaldo de los cobros.

En esos términos deben rechazarse las impugnaciones que carezcan de todo asidero o respaldo, como es el caso del planteamiento por el cual el fiscalizador se limita a asumir la inexistencia de operaciones mientras no se acredite lo contrario.

Tal predicamento infringe la norma del artículo 21 del Código Tributario, en la parte que prohíbe al Servicio desentenderse de los antecedentes proporcionados por el contribuyente. En este caso, las facturas, guías de despacho, documentos de pago u otros, que dan cuenta de operaciones que, a lo menos en principio, deben tenerse por efectivas, en tanto no se consigne algún antecedente concreto que permita asumir lo contrario.

b) La circunstancia de que el contribuyente emisor de una factura no haya cumplido con sus obligaciones de declaración y pago del impuesto, y no haya dado cumplimiento a los requerimientos del Servicio, lejos de constituir un elemento o antecedente que pudiera hacer presumir que las operaciones a que se refieren las facturas son inexistentes, en realidad constituyen una razón para asumir lo contrario.

Si el contribuyente emisor de la factura no hubiere realizado la operación de que ella da cuenta, no adeudaría IVA, tributo que se genera con motivo de la realización de operaciones gravadas.

Por lo tanto, si el emisor no hubiere realizado las operaciones consignadas en las facturas, no se ocultaría del Servicio de Impuestos Internos, ni asumiría las conductas indicadas, puesto que ningún impuesto adeudaría, ni tendría razón alguna para sustraerse de la acción fiscalizadora. En consecuencia, la conducta del emisor de la factura, que se pretende invocar como fundamento de la supuesta inexistencia de las operaciones, en realidad no hace sino confirmar que éstas tuvieron existencia real y, precisamente, en razón de su realización, se devengaron tributos que el emisor de la factura ha debido declarar y pagar y sólo de ese modo se explica que el emisor de la factura, consciente del incumplimiento de sus obligaciones, no concurra a las notificaciones del Servicio.

La conducta del contribuyente emisor de la factura –que reconoce una obligación incumplida– no hace sino corroborar la efectividad de las operaciones consignadas en el documento y lejos de constituir un antecedente que justifique poner en duda la efectividad de éstas, hace presumir que las operaciones efectivamente se realizaron y es precisamente por ello que se generaron impuestos que, sin embargo, no fueron objeto de declaración y pago por el obligado, lo que explica la conducta del contribuyente emisor.

c) En los términos indicados, cuando el Servicio objeta un crédito fiscal por supuesta inexistencia de la operación, en razón de que el emisor de la factura no ha efectuado declaración y pago del impuesto, incurre en una manifiesta contradicción.

En efecto, si la operación no tuvo existencia real, no existiría ningún impuesto adeudado por el emisor de la factura, ya que el IVA no es un impuesto instrumental que se devengue con motivo de la emisión de un documento, sino que un tributo que grava las ventas o servicios.

d) De acuerdo a lo que se ha venido señalando, las liquidaciones que se practican por concepto de falsedad ideológica no sólo deben estar respal-



dadas por algún fundamento o antecedente que justifique la imputación del fiscalizador. En ellas debería expresarse, con claridad y precisión, la opinión o conclusión del funcionario respecto a la naturaleza de la situación que motiva el requerimiento, desde el momento que existen dos alternativas con características y efectos totalmente diversos.

Si se asume que la operación de que da cuenta una factura no tuvo existencia real, tal documento no podría ser generador, ni de un crédito, ni de un débito fiscal.

Como se ha dicho, el IVA no es un impuesto instrumental, ni se devenga por la emisión del documento.

Lo que produce el devengamiento del IVA es la ocurrencia del hecho gravado –la realización de una venta o la prestación de un servicio– y la emisión de la factura es, de acuerdo a la ley, un hecho o circunstancia que puede anticipar el devengamiento del tributo, pero sobre la base de la existencia de la venta o servicio de que la factura da cuenta.

Por lo tanto, si en definitiva no tuvo lugar la venta o prestación, y se trata de una factura erróneamente emitida, no cabe asumir la existencia de un crédito, pero tampoco pudo generarse débito fiscal alguno.

Sin embargo, el común de las liquidaciones que se fundan en la supuesta inexistencia de las operaciones hacen referencia expresa al incumplimiento en que ha incurrido el emisor de las facturas, respecto a la declaración y pago del débito fiscal, lo que resulta inconsistente.

La otra alternativa supone que, deliberadamente, supuestos vendedor y comprador –o prestador y beneficiario del servicio, en su caso– se coludieron a efectos de simular la realización de una operación inexistente, con el objeto de defraudar al Fisco, por la vía de la generación de una factura que sería aprovechada por el destinatario –crédito fiscal–, sin que el emisor asumiera las obligaciones correlativas.

En tal caso, estaríamos frente a un fraude, constitutivo de delito tributario, cuya denuncia el fiscalizador no podría omitir, a efectos de posibilitar la interposición de la correspondiente querrela.

De la revisión exhaustiva de una multiplicidad de liquidaciones, realizada con motivo de nuestro trabajo *El Crédito Fiscal frente a la Factura Falsa* (Editorial Jurídica ConoSur. Año 2000), se advierten deficiencias en relación a los siguientes puntos específicos:

I. Un planteamiento híbrido por parte del fiscalizador, que omita pronunciamiento respecto de las alternativas planteadas, esto es, en las que no existe un pronunciamiento sobre los antecedentes de hecho: factura errónea o emitida deliberadamente con propósito fraudulento.

A mayor abundamiento, la referencia al débito fiscal no declarado ni pagado por el emisor permite asumir el supuesto de una operación real, generadora de un verdadero débito fiscal que se encuentra impago y que resulta incompatible con la inexistencia de la operación –inexistencia del hecho gravado– que se denuncia.

En esos términos, si el problema reside en una operación real, generadora de obligaciones tributarias a las que el emisor de la factura no ha dado cumplimiento, el fundamento de la impugnación se desvirtúa absolutamente.

En cambio, si no existió operación gravada, y estamos frente a un fraude constitutivo de delito tributario, el emisor del documento no sería un contribuyente deudor de IVA –como se consigna en la mayoría de las liquidaciones–, sino que un delincuente tributario que debe responder de las multas y sanciones corporales que expresamente señala la ley para tal efecto.

II. Una inconsistencia, en materia probatoria, en relación a la simulación y al fraude que eventualmente se denuncia.

Tanto la simulación, y con mayor razón la comisión de un delito, requiere ser probada por quien lo denuncia.

En cambio, como se ha venido señalando, las impugnaciones de facturas, por supuesta inexistencia de la operación, carecen de respaldo probatorio y, en la mayoría de los casos, de antecedentes mínimos de sustentación.

En contraposición a los conceptos que se han venido planteando, ha primado la tesis de que el liquidador, en cuanto fiscalizador, está dotado de facultades para impugnar la documentación y el crédito fiscal, sin expresión de causa, de modo que la carga probatoria se traslada al contribuyente.

Sin embargo, tratándose de una impugnación fundada en supuesta inexistencia de la operación –lo que necesariamente implica una imputación de simulación y, eventualmente, de un fraude–, el criterio de relevar al fiscalizador de toda carga probatoria, al extremo de aceptar que se omita consignar los hechos o antecedentes que lo llevan a estimar que la operación no se ha realizado, no resulta jurídicamente aceptable.

Además, tal predicamento da base para una ilegalidad, al posibilitar que, en el hecho, la supuesta inexistencia de la operación se utilice como mero pretexto para la privación de créditos fiscales, por la sola circunstancia de encontrarse impago el correlativo débito fiscal.

Como las causales de pérdida del derecho a crédito no son otras que las que taxativamente consigna el artículo 23 del DL 825 –que no incluye la falta de pago del IVA por el emisor de la factura–, las liquidaciones que se fundan en la supuesta inexistencia de la operación, que no respaldan tal acusación y que, en cambio, ponen énfasis en el no pago del impuesto por parte del vendedor o prestador de servicios, deberían ser examinadas acuciosamente por el tribunal competente.

Si la operación efectivamente no hubiere tenido lugar, estaríamos frente a un caso de simulación, que de acuerdo a la jurisprudencia debe ser acreditada por quien la denuncia y, tratándose de una simulación fraudulenta, correspondería dar aplicación a la normativa procesal propia de los delitos tributarios.

Lo que en gran medida ha confundido a los tribunales llamados a conocer de esta materia es la deficiente redacción de la norma que se contiene en el N° 5 del art. 23 del DL 825, que parece poner de cargo exclusivo del contribuyente la obligación de acreditar la efectividad material de la operación.

Sin embargo, a través del análisis de la historia fidedigna de la ley y de otros antecedentes, creemos haber demostrado, en el trabajo a que se ha hecho referencia –*El Crédito Fiscal frente a la Factura Falsa*–, que las exigencias a que se refieren los incisos segundo y siguientes de la citada norma suponen la acreditación previa de la concurrencia de alguna de las causales de pérdida del derecho a crédito a que se refiere la indicada disposición legal en su inciso primero.

En cualquier caso, consideraciones elementales de justicia y equidad justifican que el tribunal que debe conocer de una causa originada en impugnación de facturas por supuesta inexistencia de las operaciones de que ellas dan cuenta, requiera al funcionario fiscalizador un pronunciamiento sobre cuestiones esenciales, inherentes a una impugnación de tal naturaleza:

A. Razones o circunstancias han llevado al funcionario a estimar o concluir que las operaciones de que dan cuenta las facturas no se han efectuado, es decir, no han tenido existencia real, y



B. Si, de acuerdo a los antecedentes investigados o que obran en poder del Servicio, se trataría de facturas emitidas erróneamente, por ventas o servicios que no han tenido lugar, o de una simulación fraudulenta, en que los contribuyentes involucrados se han coludido para dar cuenta de una operación no efectuada, con el único propósito de dañar el interés fiscal.

Sólo en esos términos el tribunal podrá quedar en situación de resolver adecuadamente la controversia, imponer al reclamante la carga probatoria que efectivamente corresponda y dar estricta aplicación a la norma del art. 23 N° 5 del DL 825, la cual, en su inciso final, señala expresamente, que la acreditación del pago de la factura mediante cheque nominativo, y demás exigencias a que la norma se refiere, carecerán de toda validez en los casos de fraude, vale decir, cuando se trate de operaciones efectivamente simuladas, en que el supuesto comprador o beneficiario del servicio se hubiere coludido con el emisor para generar la apariencia de una operación inexistente.

En cambio, el predicamento de dar curso a la liquidación, para limitarse a verificar si el contribuyente acredita el pago mediante cheque nominativo o aporta antecedentes sobre la efectividad material de las operaciones a que se refieren las facturas impugnadas por el liquidador, difícilmente podrá permitir una adecuada resolución de las controversias sobre impugnación de créditos fiscales por supuesta inexistencia de la operación.