

Santiago, uno de julio de dos mil veinticinco.

VISTOS:

En estos autos Rol N° 28.443-18 de esta Corte Suprema, por sentencia de cuatro de julio de dos mil dieciocho, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Tarapacá hizo lugar al reclamo interpuesto por el contribuyente Sociedad Comercial Recmetal y Cia. Ltda., en contra de la Resolución Ex. 207 emitida por el Servicio de Impuestos Internos el 9 de junio de 2017, por la que rechaza parcialmente la solicitud de devolución de IVA exportador efectuada por la reclamante, correspondiente a los periodos febrero y marzo de 2011, la que deja sin efecto, disponiendo que el Servicio reclamado deberá hacer lugar a las solicitudes de devolución antes referida, sin costas.

Esta decisión fue apelada por ambas partes y confirmada por la Corte de Apelaciones de Iquique, en sentencia de 14 de septiembre de 2018.

Contra este último pronunciamiento, el Servicio de Impuestos Internos dedujo recurso de casación en el fondo, el que se trajo en relación para su conocimiento.

Y CONSIDERANDO:

PRIMERO: Que, en lo principal de foja 351, el Servicio de Impuestos Internos deduce recurso de casación en el fondo, denunciando como infringidos los artículos 1, 2 N°1 y 2, 3 inciso primero, 4 inciso primero, 5 inciso primero, 9 letra a), 10, 14, 15 inciso primero y 20 inciso primero y segundo de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, desde que la sentencia impugnada reconoce el derecho a crédito fiscal del reclamante, pese ha haberse acreditado y declarado



que las facturas cuestionadas en la resolución reclamada eran ideológicamente falsas.

Explica que para que un contribuyente tenga derecho a crédito fiscal, es esencial que se haya producido el hecho gravado descrito en los artículos 1, 2 y 3 de la Ley IVA, esto es, que se haya producido una venta o entregado un servicio, en los términos que define el artículo 2 N°1 y 2 en comento, que recaiga sobre bienes corporales muebles o se haya prestado o utilizado el servicio.

Luego, no habiéndose producido ninguna venta o prestado ningún servicio que haga procedente la rebaja, no resulta admisible reconocer el derecho a crédito fiscal. Ello es así, pues al no existir la venta o prestación de servicios, no se devengó el impuesto, el impuesto no pudo afectar a los cuatro proveedores de la reclamante, pues ellos no tuvieron la calidad de vendedores ni de prestadores de servicios, no nació la obligación de enterar impuesto alguno, pues al no existir la operación no es posible determinar la base imponible de la operación y, por tanto, no hay débitos fiscales mensuales que declarar y pagar por parte del vendedor o prestador del servicio, por lo que el contribuyente no puede utilizar créditos fiscales que no han sido generados.

En un segundo apartado, se denuncia como infringidos los artículos 23 N°1 y N°5 de la misma ley, al disponer la devolución del supuesto crédito fiscal de operaciones inexistentes, por el solo hecho de haberse enterado y pagado el débito fiscal, partiendo de una hipótesis errada, pues en la especie no hubo venta ni prestación de un servicio afecta al impuesto, conclusión que no se altera por ser el reclamante agente retenedor.



Finalmente se denuncia la infracción al artículo 21 del Código Tributario, dado que el reclamante no presentó antecedentes probatorios que permitieran establecer, en forma fehaciente e indubitada, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y la efectividad de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto, recayendo en esa parte el peso de la prueba, y que permitiera desvirtuar la improcedencia de los créditos fiscales cuya devolución fue solicitada.

Luego de expresar cómo los errores de derechos denunciados han influido en lo dispositivo del fallo, solicita se acoja el recurso, se anule la sentencia impugnada, dictando en su reemplazo, sin nueva vista, pero separadamente, una que rechace en todas sus partes el reclamo interpuesto, con costas.

SEGUNDO: Que la sentencia impugnada hace suyos los basamentos contenidos en el fallo de primera instancia, por ende, para decidir como lo hizo, tuvo por establecido como hechos de la causa, ya por no haber sido controvertidos o por haberse tenido por acreditados, los siguientes:

1.- Sociedad Comercial Rectemal Cia. Ltda, reclamante de autos, es contribuyente de IVA, actuando como agente retenedor por cambio de sujeto, por giro "Venta al por mayor de metales y minerales metalíferos", entre ellos compra de chatarra, emitiendo facturas de compras. Además, es contribuyente de Impuesto a la Renta de Primera Categoría, que tributa en base a renta efectiva demostrada con contabilidad completa.

Por tanto, debe retener, declarar y pagar el impuesto recargado en las compras de chatarra a terceros, por la modalidad "cambio de sujeto", para



posteriormente hacer uso de la franquicia de IVA exportador, solicitando la devolución de dichos créditos fiscales;

2.- La reclamante emite facturas de compras por sus adquisiciones, en dos modalidades: a) a la empresa Sociedad Comercial Jomex Limitada, relacionada familiarmente con sus socios, cuyo total de ventas las efectúa únicamente a la reclamante y b) adquiriendo a terceros.

3.- En ese contexto, la reclamante con fecha 17 de marzo de 2011, a través de los Folios 10024789 y 10026397, solicitó la devolución de Crédito Fiscal IVA Exportador para el periodo tributario mensual febrero y marzo de 2011, las que fueron sometidas a una fiscalización previa por el Servicio de Impuestos Internos, notificando al contribuyente las Citaciones N°51 y N°29, de 9 de mayo y 9 de junio de 2011, respectivamente.

4.- El Servicio de Impuestos Internos, a través de Resolución Ex. N°207 de 9 de julio de 2017 puso término al proceso de auditoría, rechazando parcialmente la devolución de Crédito Fiscal IVA Exportador solicitado por la reclamante, fundado en que el mismo se apoya en facturas de compra ideológicamente falsas, respecto de determinadas operaciones ficticias con los proveedores Sociedad Comercial Jomex Ltda., Amanda Sanhueza Vilches y Guido Uribe Uribe.

5.- Las facturas de compras emitidas por la reclamante en el mes de febrero y marzo de 2011, respecto de sus proveedores Amanda Sanhueza Vilches, Guido Uribe Uribe y Sociedad Comercial Jomex Ltda., así como las facturas de venta emitidas por Guillermo Muñoz Maturana, Lidia Toledo Toledo e Ilia Rojo Bruna a Sociedad Comercial Jomex Ltda. para que ésta, a su vez, pudiese revender las mismas mercancías que dichas facturas dan cuenta a la reclamante, todas las



cuales se detallan, son ideológicamente falsas, falsedad que era conocida por la reclamante, pese a lo cual, igualmente las emitió y utilizó para confeccionar las declaraciones mensuales y anuales de impuestos.

6.- La sociedad reclamante, actuando como agente retenedor de las facturas de compra dubitadas, recargó en cada una de ellas el Débito Fiscal IVA, lo retuvo, declaró y pagó en arcas fiscales, en el mes de febrero y marzo de 2011, respectivamente. A su vez, las facturas de compras cuestionadas fueron registradas como tales en el libro auxiliar de compras, en esos mismos meses, la retención de IVA fue también registrado en el libro de retenciones.

TERCERO: Que, sobre la base de los referidos hechos y en lo que respecta al derecho a crédito fiscal de la reclamante, en el fundamento 38° de la sentencia dictada por el Juez tributario, que la judicatura de segundo grado confirmó, se concluye *“... no obstante que las facturas cuestionadas son ‘ideológicamente falsas’, según se demostró en el apartado V, considerando 7° y siguientes, lo cierto es que, -al menos en materia de IVA-, habiendo demostrado la empresa reclamante que: a) Recargó separadamente el débito fiscal consignado en cada una de las facturas de compras cuestionadas, emitidas a sus cuatro proveedores; b) Registró las facturas de compras en su libro auxiliar de compras y retenciones; y c) Declaró y enteró en arcas fiscales el impuesto respectivo; se produce el efecto indicado en dicho inciso IV [del artículo 23 N°5 de la Ley del IVA]: no pierde el derecho al uso de dicho crédito fiscal y, consecuentemente, a la devolución respectiva, pues simplemente está solicitando se le devuelva un IVA que ella misma enteró, con lo cual no se produce merma alguna al fisco, al menos en materia de IVA. Así las cosas, la única posibilidad de rechazar dicho crédito y*



devolución es que el SII hubiese impugnado no las operaciones de compra sino las de venta o 'exportaciones', cuestión que no acontece en el reclamo de autos toda vez que en la letra 'D' de las Citaciones N° 51 y 59, así como en la Res. Ex. 207, únicamente cuestionan las compras de la reclamante y el crédito fiscal emanado de ellas."

CUARTO: Que, comenzando con el estudio del recurso deducido por el Servicio de Impuestos Internos, en lo que dice relación con la protesta de este recurrente a la aplicación que el fallo hace del artículo 23 N° 5 del DL N°825, es preciso recordar que el inciso 1° del aludido precepto -en lo que a esta controversia es atinente-, dispone que los contribuyentes afectos al pago del impuesto al valor agregado no tendrán derecho a crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, por los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas. Empero, sus incisos 3° y 4°, se expresa que, si se demuestra el cumplimiento de determinadas exigencias relativas a las formalidades y registro del pago de las facturas, así como a la efectividad material de las operaciones y su monto, el contribuyente receptor de esos instrumentos puede conservar su derecho al crédito, salvo, que haya conocido o participado en la falsedad de la factura, tal como dispone el inciso 5° del mismo precepto.

QUINTO: Que en el caso de autos se estableció y demostró la falsedad ideológica de las facturas impugnadas por el Servicio, al dar cuenta de operaciones inefectivas, en las que existió un concierto de voluntades entre el reclamante, en quien pesaba la obligación de emitir facturas de compras y actuar como agente retenedor del impuesto por cambio de sujeto, y los presuntos



proveedores y receptores de las mismas, en orden a simular como verdaderas operaciones que en realidad no se materializaron en los términos indicados en ellas.

Estas circunstancias fijadas por los sentenciadores en los basamentos 34° y 35 de la sentencia de primer grado, y que hace suyas la sentencia impugnada, se encuadran justamente en lo previsto en el inciso 5° del artículo 23 N° 5 del DL N° 825 ya extractado, que excluye al comprador o beneficiario del servicio que haya tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura, de la posibilidad de conservar el derecho al crédito fiscal que ésta hubiere originado, no obstante acreditar los requisitos estipulados en los incisos 2° y 3° del mismo precepto.

SEXTO: Que, verificado, entonces, por los sentenciadores que la conducta del contribuyente coincide con aquella prevista en el inciso 5° del artículo 23 N° 5 reseñado, implica que aun cuando se hubiere acreditado que el reclamante recargó y enteró en arcas fiscales el impuesto, al no demostrar la efectividad material de las operaciones, el contribuyente pierde su derecho de crédito.

SÉPTIMO: Que, en ese contexto, la decisión impugnada arriba a la convicción que se cumplió con las obligaciones tributarias y que el reclamante, actuando como agente retenedor del impuesto, dio cumplimiento en el período respectivo a sus obligaciones tributarias, toda vez que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales.

En tales términos, aparece inconcuso que las afirmaciones señaladas carecen de una vinculación concreta con cada una de las exigencias legales mencionadas en la consideración precedente para la aceptación del crédito fiscal, ya que no nacen de un análisis pormenorizado de la concurrencia de tales



exigencias, por el contrario, se soslaya el hecho que el reclamante conocía el carácter ideológicamente falso de las facturas de compras emitidas a los cuatro proveedores objeto de la liquidación, pese a lo cual, igualmente las emitió y las utilizó para confeccionar las declaraciones mensuales y anuales de impuestos.

Lo anterior lleva a concluir que es efectiva la infracción a las normas denunciadas en el recurso interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos, en cuanto el fallo dictado por el tribunal de segundo grado, al confirmar el primer grado, yerra en cuanto reconoce al contribuyente reclamante el derecho al crédito fiscal respecto de las operaciones cuestionadas, pues pese a tener por demostrado la falsedad ideológica de las facturas dubitadas y el conocimiento que de tal falsedad tenía el reclamante, olvida el tenor de las disposiciones sustantivas que fundamentaron la emisión de las liquidaciones reclamadas.

Dicho error influye sustancialmente en lo dispositivo del fallo, desde que llevó a acoger las solicitudes de devolución del Crédito Fiscal IVA Exportador correspondientes al periodo febrero y marzo de 2011, dejado sin efecto la Resolución Exenta reclamada, estimando como suficiente para ello el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente de retener, declarar y pagar el impuesto recargado en las facturas de compras que emitió, en circunstancias que debió analizarse, en forma previa a la conclusión, el acatamiento de cada una de las condiciones ya descritas, previstas en los artículos 23 N°1 y 5 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios. En esas condiciones, el recurso de casación en el fondo en examen será acogido.

Y visto, además, lo dispuesto en los artículos 145 del Código Tributario, 764, 767, 785 y 805 del Código de Procedimiento Civil, **SE ACOGE** el recurso de



casación en el fondo deducido por el Servicio de Impuestos Internos a lo principal de fs. 351 y siguientes, en contra de la sentencia de catorce de septiembre de dos mil dieciocho, escrita a fojas 350, la que por consiguiente **es nula** y se la reemplaza por la que se dicta a continuación, separadamente y sin nueva vista.

Regístrese y devuélvase.

Rol N° 28.443-2018.

Pronunciada por la Segunda Sala de esta Corte Suprema integrada por las Ministras Sras. María Teresa Letelier R. y María Cristina Gajardo H., Ministro (S) Sr. Roberto Contreras O., y los Abogados Integrantes Sra. Pía Tavorari G. y Sr. Eduardo Gandulfo R. No firma el Ministro (S) Sr. Contreras, no obstante haber estado en la vista y en el acuerdo del fallo, por haber terminado su periodo de suplencia. Santiago, 01 de julio de 2025.

MARIA TERESA DE JESUS LETELIER
RAMIREZ
MINISTRA
Fecha: 01/07/2025 13:15:52

MARIA CRISTINA GAJARDO HARBOE
MINISTRA
Fecha: 01/07/2025 13:15:53

PIA VERENA TAVOLARI GOYCOOLEA
ABOGADO INTEGRANTE
Fecha: 01/07/2025 13:15:53

EDUARDO NELSON GANDULFO
RAMIREZ
ABOGADO INTEGRANTE
Fecha: 01/07/2025 13:15:54



892

En Santiago, a uno de julio de dos mil veinticinco, se incluyó en el Estado Diario la resolución precedente.

Este documento tiene firma electrónica y su original puede ser validado en <http://verificadoc.pjud.cl> o en la tramitación de la causa. En aquellos documentos en que se visualiza la hora, esta corresponde al horario establecido para Chile Continental.

