

Santiago, veintidós de mayo de dos mil veintiséis.

Vistos:

En estos antecedentes Rol N° 1.555-2020, en procedimiento de reclamación tributaria, por sentencia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Tarapacá, bajo el RUC N° 18-9-0001069-5, RIT N° GR-02-00020-2018, se acogió parcialmente el reclamo deducido por la contribuyente Huayra Trading SpA en contra de la Resolución Exenta del Servicio de Impuestos Internos N° 303, de 27 de agosto de 2018, que rechazó la devolución del llamado "IVA Exportador" y, en su totalidad, respecto de la Resolución Exenta N° 311, de 1 de septiembre de 2018, también por el mismo concepto.

A consecuencia de lo anterior, ordenó su devolución en relación con el periodo 2017, a excepción del crédito fiscal emanado de la factura N° 1 del proveedor Marcos Rodrigo Campos Delgado, de 24 de noviembre de 2017, por la suma de \$3.791.937.-, y las facturas N° 5, 6, 7 y 8 del proveedor Isidro Pérez Tacaure, por la suma de \$11.950.232.-, vinculados a la primera de las resoluciones enunciadas y, en cuanto a la segunda, se ordenó dejarla sin efecto en su integridad.

Elevada en apelación, una sala de la Corte de Apelaciones de Iquique confirmó la sentencia con fecha veinticuatro de octubre de dos mil diecinueve.

Contra esta última, el Servicio de Impuestos Internos dedujo recurso de casación en el fondo, ordenándose traer los autos en relación.

Considerando:

Primero: Que la parte reclamada, Servicio de Impuestos Internos, invocó como infringidos los numerales 1 y 5 del artículo 23 de la Ley del IVA, en relación con los artículos 2 y 36 del mismo cuerpo legal y el artículo 21 del Código Tributario.

Expone que la sentencia consideró como suficiente para dar lugar a la solicitud de devolución del crédito fiscal por operaciones de exportación, la circunstancia que el débito fiscal generado en operaciones ficticias de venta de vehículos, efectuadas por personas que no poseen la calidad de vendedores conforme a la Ley del IVA, se encuentra enterado en arcas fiscales, por lo que resultaría irrelevante que se traten de facturas falsas, no fidedignas, que no cumplieran con requisitos legales y reglamentarios, o que hayan sido otorgadas por personas que no resultan ser contribuyentes de IVA, bajo el pretexto que para el



Fisco no existirá perjuicio, ya que se estaría solicitando la recuperación del impuesto pagado.

Acusa que lo anterior constituye una grave infracción de ley, pues se dejó de exigir para la procedencia de la devolución solicitada que los impuestos consten en facturas emitidas por vendedores afectos al IVA, respecto de operaciones reales, cuya efectividad material haya sido acreditada. En efecto, al resolver de dicho modo, se dio por acreditado, para los efectos de devolución del IVA exportador de acuerdo con el artículo 36 de la Ley del IVA, los requisitos legales, en circunstancias que no se logró probar la efectividad material de aquéllos, además de ser un hecho no discutido que quienes las emitieron resultan no ser vendedores sujetos a IVA, conforme a la ley del ramo.

Expresa que, en consonancia con lo anterior, no debe prescindirse de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 2 N°1 y N°3 de la ley en comento, en el sentido que será procedente implementar sus disposiciones en la medida de que se haya producido una venta, de algún bien corporal mueble, o bien se haya prestado o utilizado un servicio. Sin embargo, ninguna de las situaciones pudo ser acreditada.

A continuación, refiere la circunstancia que no basta para hacer uso del crédito fiscal por operación destinada a la exportación, que el supuesto débito retenido haya sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el agente retenedor, máxime si durante todo el juicio se acreditó lo contrario, esto es, que los proveedores del reclamante no eran técnicamente vendedores y, a consecuencia de lo anterior, el impuesto no pudo afectarlos por la misma razón anterior. Esto provoca, por ende, que no estaban en la obligación de enterar impuesto alguno, al no existir un valor de operaciones a considerar, por lo que malamente podrán utilizar crédito fiscal.

Expresa que todo lo anterior, además, provoca la infracción del artículo 23 de la Ley del IVA en sus numerales 1 y 5, por no haberse acreditado sus requisitos y, por otro lado, la efectividad material de dichas operaciones.

Finalmente, alude al artículo 21 del Código Tributario, en el sentido que el peso de la prueba en materia tributaria recae en el contribuyente, quien deberá probar con documentos, libros de contabilidad y otros medios que la ley establezca, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y el monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto, sin que se haya logrado su cumplimiento.



Segundo: Que, para los efectos de resolver la presente controversia, resulta indispensable tener en consideración los hechos que se tuvieron por probados en la sentencia impugnada:

- a) La parte reclamante celebró contratos denominados "Reconocimiento de mandato sin representación y gestión de negocios liquidación y cumplimiento de mandato dación de pago", con diecisiete proveedores, a fin de que tales mandatarios adquirieran para el mandante los vehículos destinados posteriormente a su exportación hacia Bolivia, aportando el valor que se indica en la cláusula cuarta de cada uno de ellos, para la exclusiva concreción y adquisición del vehículo objeto del contrato;
- b) En cumplimiento de los aludidos contratos, los mandatarios procedieron a vender, mediante factura de venta electrónica, los mismos vehículos que habían adquirido del concesionario Toyota respectivo;
- c) La parte reclamante, en relación con el periodo diciembre 2017, procedió a registrar como costo de venta contra existencia de vehículos la suma de \$284.734.624.-

Asimismo, procedió a registrar en el libro diario año 2018, como costo de venta contra existencia de vehículos, las sumas de \$23.501.400.- respecto del mes de marzo, y de \$34.973.795.- para mayo, ambos del mismo periodo, valores que sí coinciden con los netos de las facturas cuestionadas.

- d) Con fecha 3 de enero de 2018, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley del IVA y conforme al procedimiento contenido en el Decreto Supremo N° 348, de 1991, la empresa reclamante ingresó, vía internet, la solicitud de devolución del IVA exportador N°10192605, correspondiente al periodo de diciembre de 2017, por un monto de \$54.158.095.-

Del mismo modo ingresó la solicitud de devolución del IVA exportador folio N° 10204705, correspondiente al periodo de mayo de 2018, por un monto de \$11.181.674.-

- e) Ambas solicitudes fueron seleccionadas automáticamente para revisión por parte del ente fiscalizador, el cual, conforme al análisis de los antecedentes obtenidos durante el curso de las peticiones de devolución señaladas, determinó que no se pudo establecer la efectividad de las operaciones consignadas en las facturas correspondientes; y los motivos que se consignaron para cuestionar la devolución solicitada, tras el análisis de comparación con los documentos que dan cuenta de las adquisiciones realizadas por los supuestos proveedores



cuestionados, fueron que, para estos últimos, el margen de utilidad era mínimo y no se condice con la utilidad que debiera reportar este tipo de operaciones. Por otro lado, los supuestos proveedores declararon ante el Servicio de Impuestos Internos no haber realizado las operaciones o haberlas ejecutado con una motivación o finalidad distinta de la de adquirir los vehículos para su posterior reventa al contribuyente solicitante y obtener una simple comisión; más aún, en algunos casos desconocían la simple acción de emitir las facturas electrónicas o de ser partícipes de la operatoria que involucraba la adquisición de los vehículos, desde saber qué vehículo comprar, dónde comprar y cómo se efectúa el pago de los vehículos a las automotoras;

f) Mediante Resolución Exenta N° 91, de 16 de marzo de 2018, se rechazó la solicitud de devolución de IVA exportador correspondiente al periodo diciembre de 2017, debido que, a juicio del ente fiscalizador, no se habría establecido la efectividad de las operaciones consignadas en las facturas de los proveedores que se indican en la referida resolución, la que, finalmente, sirvió de base para la dictación de las resoluciones impugnadas.

g) Los diecisiete proveedores que le vendieron los vehículos a la reclamante en el periodo investigado no son vendedores en los términos que establece la Ley del IVA; sin embargo, el IVA o débito fiscal generado por las facturas que emitieron se encuentra efectivamente enterado en arcas fiscales y todos los vehículos fueron exportados, salvo los del proveedor Marcos Rodrigo Campos Delgado.

Tercero: Que, conforme dichos presupuestos fácticos, en particular, el último, la sentencia concluyó que las operaciones no son efectivas, pues la actora compró directamente a cada uno de los concesionarios Toyota, triangulando dichas operaciones con sus proveedores, por lo cual tales facturas son ideológicamente falsas. Sin perjuicio de lo anterior, acogió el reclamo porque el IVA o débito fiscal generado por las facturas de ventas de los proveedores se encuentra efectivamente enterado en arcas fiscales; y todos los vehículos fueron exportados, salvo los del señalado proveedor Alex Isidro Pérez Tacaure.

En efecto, el basamento contenido en el segundo párrafo del considerando N° 24, de la sentencia de primera instancia, hecho suyo por la de segundo grado, sostiene lo siguiente:

“Recuérdese que en el apartado VI, considerandos 8° y siguientes hemos establecidos que el IVA respectivo efectivamente fue enterado en arcas fiscales y que incluso el testigo del SII así lo ratifica. En consecuencia, se ha demostrado



que el IVA crédito fiscal cuya devolución se impetra, 'fue recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por los vendedores' por lo cual la actora sí tiene derecho a su devolución, siendo irrelevante si estamos en presencia de facturas falsas, no fidedignas, facturas que no cumplen con los requisitos legales o reglamentarios o facturas otorgadas por una persona que resulta no ser contribuyente de IVA; ello por una razón obvia: el Fisco, al menos en materia de IVA, nada ha perdido y se encuentra totalmente indemne, pues la reclamante pide recuperar un IVA que se le recargó al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación, que efectivamente ha ingresado en arcas fiscales, todo lo cual es sin perjuicio de su efecto en renta; impuesto que no es materia de esta controversia".

Cuarto: Que la norma que se denuncia como infringida es la contemplada en el artículo 23 de la Ley del IVA, en sus numerales 1 y 5, precepto que, a la época de los hechos materia del proceso, disponía lo siguiente:

"Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes:

1°.- Dicho crédito será equivalente al impuesto de este Título recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, o, en el caso de las importaciones, el pagado por la importación de las especies al territorio nacional respecto del mismo período. 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 de este Título recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o un contrato de arriendo con opción de compra de un bien corporal inmueble y de los contratos referidos en la letra e) del artículo 8°.(...)

5°.- 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 aquéllas 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, vale vista nominativo o transferencia electrónica de dinero a nombre del emisor de la factura, girados contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio.

b) Haber anotado por el librador al extender el cheque o por el banco al extender el vale vista, en el reverso del mismo, el número del rol único tributario del emisor de la factura y el número de ésta. En el caso de transferencias electrónicas de dinero, esta misma información, incluyendo el monto de la operación, se deberá haber registrado en los respaldos de la transacción electrónica del banco.

Con todo, si con posterioridad al pago de una factura ésta fuese 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 del cheque, vale vista o transferencia electrónica, mediante el documento original o fotocopia de los primeros o certificación del banco, según corresponda, con las especificaciones que determine el Director del Servicio de Impuestos Internos.

b) Tener registrada la respectiva cuenta corriente bancaria en la contabilidad, si está obligado a llevarla, donde se asentarán los pagos efectuados con cheque, vale vista o transferencia electrónica de dinero.

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."

Quinto: Que el real alcance y motivo de lo prescrito en el numeral 5 del artículo 23 de la Ley del IVA, pese a que la factura pueda ser calificada como no fidedigna o falsa o, en su defecto, no cumpla con los requisitos legales o reglamentarios asociados a este tributo, o haya sido otorgada por quienes no sean



contribuyentes del impuesto, atiende a la opción que la legislación tributaria concede para acceder al beneficio de utilizar el crédito fiscal precisamente si se cumplen aquellas exigencias que dicho precepto dispone y que fueren transcritas en el considerando cuarto precedente.

No cabe duda de que, al tratarse de un beneficio, cualquier circunstancia que implique incumplir la legislación que lo establece impide su utilización, en la medida que provoca un perjuicio al erario nacional, salvo que sea tolerado y la normativa tributaria no contemple una sanción expresa.

No obstante lo anterior, uno de los motivos sobre los cuales descansa, entre otros, la intención de la legislación tributaria de incluso conceder el beneficio pese a las irregularidades iniciales es que el IVA *“ofrece un gran potencial recaudatorio, sobre todo cuando se aplica sobre una base amplia. Los gobiernos requieren un sistema que asegure un flujo constante y regular de los ingresos tributarios con que deben financiar sus gastos corrientes. Pues bien, el IVA constituye un instrumento o medio fundamental para la recaudación de ingresos fiscales”* (Massone Parodi, Pedro. “El impuesto a las ventas y servicios”. Editorial Edeval, Valparaíso, Chile, 1995, página 42)

Sexto: Que, en estricta concordancia con lo refrendado anteriormente, esto es, estimarse que pese a las irregularidades detectadas en las operaciones cuestionadas exista un pago del impuesto en arcas fiscales, es la ley la que impone restricciones precisamente de resguardo frente a actos ilícitos, y que se encuentra recogido en el inciso quinto del numeral 5 del artículo 23 de la Ley del IVA, incluso cuando se hayan cumplido las exigencias que dispone.

En efecto, aparece de los hechos acreditados en el proceso que las facturas son ideológicamente falsas, esto es, no reflejan lo que, en realidad, ocurrió respecto de las operaciones vinculadas a la adquisición y exportación de vehículos por parte de la reclamante. No obstante, se enteró el impuesto respectivo. Sin embargo, a juicio de esta Corte, y en estricta relación con la forma como se realizaron tales operaciones, permiten colegir que el comprador o beneficiario del servicio que da derecho al crédito fiscal tomó conocimiento o participó de la falsedad de la factura, lo que no permite mayor discusión a su respecto, situación que lleva a privar del tal beneficio, aun cuando se hayan cumplido las mismas exigencias de la normativa en análisis.

Séptimo: Que, asimismo, frente a la falsedad ideológica de la factura y sumada a la deficiencia antes anotada, también aparece que no existe mérito para



acceder al beneficio, por cuanto las operaciones no existieron en la forma como se consignaron en los instrumentos respectivos para optar al privilegio en examen, lo que priva de una base efectiva y real para el cálculo del impuesto, tal como lo reclama el ente fiscalizador en su libelo, y que trae como consecuencia que no se haya verificado el hecho gravado en los términos del artículo 2 de la ley, deficiencias tales que justifican rechazar la reclamación deducida.

En consecuencia, tal como lo ha reconocido esta Corte, *"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"*(Sentencia Corte Suprema Rol N° 28.443-2018, de fecha 1 de julio de 2025).

Octavo: Que, en consecuencia, la sentencia yerra al aplicar la norma en examen, no obstante que se pagó el impuesto en arcas fiscales, pues se desatendió que el beneficiario del servicio tenía conocimiento de la maquinación ilícita y, con ello, que no se configuró el hecho gravado, por lo que deberá acogerse el libelo en examen, tal como se precisará en lo resolutivo.

Por estas consideraciones, y visto, además, lo dispuesto en los artículos 768 y 805 del Código de Procedimiento Civil, **se acoge** el recurso de casación en el fondo deducido por el Servicio de Impuestos Internos en contra de la sentencia de veinticuatro de octubre de dos mil diecinueve, dictada por la Corte de Apelaciones de Iquique, que se lee a fojas 529, la que, en consecuencia, es nula y, por tanto, se la reemplaza por la que se dicta a continuación, separadamente y sin nueva vista.

Se previene que la Ministra señora González acoge el recurso de que se trata únicamente por lo razonado en el motivo séptimo de este fallo, por cuanto se encuentra probado que quienes emiten las facturas en calidad de vendedores carecían de esa calidad.

Redacción a cargo de la ministra señora Chevesich.

Regístrese.

N° 1.555-2020



Pronunciado por la Cuarta Sala de la Corte Suprema integrada por las ministras señoras Gloria Ana Chevesich R., Andrea Muñoz S., Jessica González T., Mireya López G., y la abogada integrante señora Leonor Etcheberry C. No firma la ministra señora López, no obstante haber concurrido a la vista y al acuerdo de la causa, por encontrarse con permiso. Santiago, veintidós de mayo de dos mil veintiséis.

GLORIA ANA CHEVESICH RUIZ
MINISTRO(P)
Fecha: 22/05/2026 13:14:58

ANDREA MARIA MERCEDES MUÑOZ
SANCHEZ
MINISTRA
Fecha: 22/05/2026 13:14:59

JESSICA DE LOURDES GONZALEZ
TRONCOSO
MINISTRA
Fecha: 22/05/2026 13:14:59

ROSA MARIA LEONOR ETCHEBERRY
COURT
ABOGADO INTEGRANTE
Fecha: 22/05/2026 13:15:00



En Santiago, a veintidós de mayo de dos mil veintiséis, se incluyó en el Estado Diario la resolución precedente.



Santiago, veintidós de mayo de dos mil veintiséis.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 785 del Código de Procedimiento Civil, se dicta la siguiente sentencia de reemplazo.

Vistos:

Se reproduce la sentencia en alzada, a excepción de sus considerandos 12° y 24° a 29°, ambos inclusive, que se eliminan.

Asimismo, se reproducen los fundamentos quinto a séptimo del fallo de casación.

Y teniendo además presente:

1°) Que, si bien se tuvo por acreditado en la sentencia impugnada que las operaciones de venta de los proveedores individualizados no son efectivas y, por otro lado, que el IVA o débito fiscal generado en las facturas de venta de los proveedores se encuentra debidamente enterado en arcas fiscales, no resulta aplicable la prerrogativa que la legislación contempla en estos casos, conforme al numeral 5 del artículo 23 de la Ley del IVA, incluso si se estima que, finalmente, no existió perjuicio al interés fiscal.

2°) Que, en efecto, en el presente caso es aplicable lo previsto en el inciso quinto del precepto legal antes enunciado, al haber existido una maquinación conforme a la cual se realizaron operaciones distintas a las reflejadas en las facturas respectivas, lo que permite concluir su falsedad y, por otro lado, a consecuencia de lo anterior, no se generó el hecho gravado en los términos del artículo 2 de la misma ley.

3°) Que considerar que el sólo hecho de haberse enterado el impuesto en arcas fiscales da derecho a la utilización del crédito de que se trata, atenta contra toda lógica, por cuanto la legislación tributaria establece los impuestos respectivos a través de los hechos gravados que consigna y bajo las reglas que se establecen, pues, de lo contrario, se obtendría el amparo de conductas que distan de la realidad y que pueden ser consideradas como ilícitas.

4°) Que, por lo tanto, las resoluciones cuestionadas se encuentran ajustadas a derecho, ratificándose así la denegación de la devolución de IVA Exportador solicitado por la contribuyente.

Por estas consideraciones, y teniendo presente, además, lo dispuesto en los artículos 186, 187 y 227 del Código de Procedimiento Civil, y 139 del Código Tributario, **se revoca, en lo apelado**, la sentencia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Tarapacá de catorce de agosto de dos mil



diecinueve, rolante a fojas 387 y siguientes, y, en su lugar, se declara que se rechazan en todas sus partes los reclamos tributarios deducidos en contra de las Resoluciones Exentas N° 303, de 27 de agosto de 2018, y N° 311, de 1 de septiembre del mismo año, que deniegan la devolución de IVA Exportador a la contribuyente Huayra Trading SpA.

Redacción a cargo de la ministra señora Chevesich.

Regístrese y devuélvase.

Rol N° 1.555-2020.

Pronunciado por la Cuarta Sala de la Corte Suprema integrada por las ministras señoras Gloria Ana Chevesich R., Andrea Muñoz S., Jessica González T., Mireya López G., y la abogada integrante señora Leonor Etcheberry C. No firma la ministra señora López, no obstante haber concurrido a la vista y al acuerdo de la causa, por encontrarse con permiso. Santiago, veintidós de mayo de dos mil veintiséis.

GLORIA ANA CHEVESICH RUIZ
 MINISTRO(P)
 Fecha: 22/05/2026 13:15:02

ANDREA MARIA MERCEDES MUÑOZ
 SANCHEZ
 MINISTRA
 Fecha: 22/05/2026 13:15:02

JESSICA DE LOURDES GONZALEZ
 TRONCOSO
 MINISTRA
 Fecha: 22/05/2026 13:15:03

ROSA MARIA LEONOR ETCHEBERRY
 COURT
 ABOGADO INTEGRANTE
 Fecha: 22/05/2026 13:15:03



En Santiago, a veintidós de mayo de dos mil veintiséis, se incluyó en el Estado Diario la resolución precedente.

