

CIRCULAR N°45, DEL 30 DE OCTUBRE DE 1989

MATERIA: MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR LA LEY N° 18.844, AL ARTÍCULO 23°, N° 5 DEL DECRETO LEY N° 825, DE 1974. ARTÍCULO TRANSITORIO DE LA MISMA LEY.

I.- INTRODUCCION.-

En el Diario Oficial del día 30 de Octubre de 1989, se publicó la Ley N° 18.844, cuyo artículo único sustituye el N° 5° del artículo 23° del Decreto Ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. La citada ley contiene, además, un artículo transitorio.-

II.- INSTRUCCIONES.-

1.- Disposición legal.-

\*ARTICULO UNICO.- Sustitúyese el N° 5° del artículo 23 del decreto ley N° 825, de 1974, por el siguiente:

\*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 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 librado 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 fuese objetada por el

Servicio de Impuestos Internos, el comprador o beneficiario del servicio perderá el derecho al crédito fiscal que ella hubiera originado, a menos que acredite a satisfacción de dicho Servicio, lo siguientes:

- a) La emisión y pago del 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."

ARTICULO TRANSITORIO.- Lo establecido en el inciso primero del N° 5° del artículo 23 del decreto ley N° 825, de 1974, no se aplicará en el caso de facturas pagadas antes de la entrada en vigencia de esta ley, siempre que el contribuyente acredite ante el Servicio de Impuestos Internos la existencia de los requisitos señalados en la letra a) del inciso segundo del referido N° 5°, y pruebe, además, los hechos señalados en el inciso tercero de la misma disposición. En el caso que se hayan efectuado liquidaciones por este concepto los requisitos y hechos a que se refiere dicho inciso deberán acreditarse en la reclamación que se entable o que se haya entablado en contra de ellas. La petición que se realice al efecto deberá presentarse antes de que se dicte sentencia - de término.

Esta norma no se aplicará en caso de existir proceso pendiente por infracción a - las leyes tributarias sancionadas con pena corporal."

#### 2.- Comentarios sobre el artículo único permanente.

El artículo 23° del Decreto Ley N° 825, de 1972, señala las normas conformes a las cuales se establece el crédito fiscal del impuesto al valor agregado que debe deducirse del débito fiscal del mismo período tributario, para los efectos de determinar el impuesto mensual que deben pagar los contribuyentes afectos al citado tributo.

En el numeral 5° del referido artículo, que ahora se reemplaza, se establecía que en ningún caso daban derecho a crédito fiscal las impuestas recargadas o retenidas en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplían con los requisitos legales y reglamentarios o que habían sido otorgadas por personas que resultaban no ser contribuyentes - del impuesto al valor agregado.-

Ahora bien, no obstante la sustitución de este numeral en la forma dispuesta - por el artículo único de la Ley N° 18,844, subsiste la regla general ya mencionada, esto es, no da derecho a crédito fiscal el IVA recargado o retenido en facturas que adolezcan de alguna de las irregularidades o deficiencias enumeradas en el párrafo anterior.-

Sin embargo, la exclusión del derecho a usar el crédito fiscal en las situaciones enunciadas, luego de la modificación legal en comento, ha dejado de tener el carácter absoluto y total que hasta entonces tenía. En efecto, bajo el imperio de la nueva norma del N° 5º del artículo 23º del Decreto Ley N° 825, es posible -siempre y cuando se cumplen los requisitos copulativos que la misma norma establece- que el IVA recargado o retenido en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios u otorgadas por personas que no son contribuyentes de dicho tributo, pueda ser usado como crédito fiscal por el contribuyente comprador o beneficiario del servicio.

Debe hacerse presente que respecto de 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 forma 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 señalados en primer término no puede subsanarse mediante el mecanismo que contemplan los incisos 2º y 3º 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, como se explicará más adelante.-

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.-

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 tachado las menciones impresas "a la orden de" y "a 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.-

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 aquella que ha realizado la compra o recibido el respectivo servicio.-

A.3. Anotar, al 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.-

**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 acompañan

de el original del cheque o una fotocopia de ésta 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 giró el cheque se encuentre 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 es objeto.-

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, timbra, 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 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 timbrado, etc., etc.-

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

El contribuyente deberá acreditar el Servicio de Impuestos Internos, en el caso en que ésta 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, ingreso a bodega, detalla 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, en el último inciso del artículo parágrafo de la Ley N°18.844, que se analiza, se deja establecido 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 por personas que resultan no ser contribuyentes del 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 consecuencia, no son llamados al uso del beneficio que se comenta 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 (Ver Circulares N°s. 25, de 1982 y 36, de 1984).-

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.-

3.- Procedimiento para la aplicación del mecanismo contemplado en el N° 5 del artículo 23 del Decreto Ley N° 825.-

Los fiscalizadores, ante la presencia de facturas que aparezcan como no fidedignas, o que no cumplen con los requisitos establecidos en las leyes, reglamentos o instrucciones del Servicio de Impuestos Internos, o que hayan sido otorgadas por personas que resultan no ser contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, 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 N° 5 del artículo 23, citado, en cuyo caso, deberá acreditar las circunstancias anotadas en los párrafos B.1, al B.7. de esta Circular, según proceda.-

En esta situación, los fiscalizadores verificarán si se cumplen con los requisitos señalados en los referidos párrafos B.1. al B.7., y si estiman necesario pedirán, además, que se acredite por el contribuyente la efectividad material de la operación y su monto, en la forma señalada en el párrafo B.8. de esta Circular.-

En el caso de considerarse que procede la utilización del crédito fiscal por cumplirse los requisitos ya señalados, se dejará constancia circunstanciada de lo obrado en el Acta de Conciliación, y en caso contrario, se practicarán las liquidaciones que correspondan.-

Se recuerda, en todo caso, que la circunstancia de haber tenido el contribuyente conocimiento de las irregularidades o participación en ellas, lo priva de hacer uso de los beneficios contemplados en las normas señaladas, no pudiendo aprovechar el crédito fiscal respectivo.-

Cuando se trate de facturas que se consideren falsas por los fiscalizadores, se procederá de acuerdo a lo instruido en las Circulares Internas N°s. 1, de 1985 y 19, de 1987, y sólo se aplicará el procedimiento anterior si dichas facturas son devueltas a la División de Fiscalización con la orden de sólo efectuar el cobro de los impuestos.-

Las instrucciones de esta Circular dejan sin efecto la impartida en la Circular N° 25, de 1982, en aquella parte que ordenaba que la calidad de no fidedigna de las facturas impugnadas debía declararla el Director Regional mediante una resolución fundada; y consecuentemente, las delegaciones de facultades que se hayan efectuado en virtud de lo dispuesto en la Resolución N° Ex. 0206, de 16 de Enero de 1987.-

#### 4.- Comentarios sobre el artículo transitorio.-

La Ley N° 10.844, contempla también un artículo transitorio, que tiene por finalidad regular y resolver la situación de las facturas pagadas antes de la entrada en vigencia de esta ley.-

En estos casos, el contribuyente, para no perder el derecho a usar el crédito fiscal correspondiente, deberá acreditar ante el Servicio de Impuestos Internos, y a satisfacción de éste, los requisitos establecidos en la letra B.- de esta Circular - con excepción del señalado en el párrafo B.2.

Respecto de cada uno de estos requisitos deberán tenerse presente las instrucciones contempladas en esta Circular, al referirse el artículo permanente de la ley.

Se deje constancia que el único requisito que no necesitan cumplir los contribuyentes que pueden acogerse al artículo transitorio de la Ley Nº 18.844, es el de haber anotado al dorso del cheque el número del rol único tributario del valor de la factura y el número de ésta.-

Ahora bien, la norma transitoria prevé en el caso de que el Servicio hubiese efectuado liquidaciones del impuesto por motivo del rechazo del uso del crédito fiscal que los referidos requisitos deberán acreditarse en el curso del procedimiento de la reclamación que se haya entablado o que se entable en contra de aquélla, sea que el asunto esté radicado en primera o segunda instancia o ante la Excmo. Corte Suprema. En todo caso, se prescribe que la petición para acogerse a lo dispuesto en este artículo transitorio debe formularse antes de que se dicte sentencia de término en la reclamación.-

Con todo, si el Servicio no hubiese aún notificado una liquidación de impuesto por rechazo del uso del crédito fiscal, respecto de situaciones ocurridas antes de la vigencia de la Ley Nº 18.844, los requisitos en comento podrán acreditarse también en la etapa administrativa de la Citación.-

Por otro lado, debe señalarse que el beneficio contemplado en el artículo transitorio de la Ley Nº 18.844, que se analiza, no se aplica en aquellos casos en que existe un proceso penal pendiente por infracción a las leyes tributarias, sancionada con pena corporal, es decir, en caso de delitos tributarios. La exclusión de la aplicación de esta disposición operará tanto si el Director ha interpuesto acción penal por delito tributario, cuanto si existiendo infracción a las leyes tributarias sancionadas con pena corporal se ha decidido no deducir esta acción y en cambio, remitir los antecedentes a la Dirección Regional respectiva para la aplicación de la sanción pecuniaria que pudiera corresponder.-

### III.- VIGENCIA.-

En atención a que la Ley Nº 18.844 no contiene norma especial de vigencia para la modificación que introduce al Decreto Ley Nº 825, de 1974, debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 3º del Código Tributario, por lo que éste rige a contar del 1º de Noviembre de 1989.-

### IV.- COMENTARIOS FINALES.-

La modificación legal que se ha analizado, en su artículo permanente, entrega a los contribuyentes un mecanismo idóneo para ponerse a resguardo de la eventual pérdida del derecho a usar el crédito fiscal, particularmente cuando éstos adquieren -



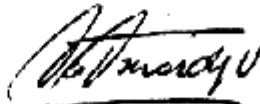
bienes y servicios de proveedores no habituales o desconocidos. En efecto, la mera adopción de las medidas de prevención y el cumplimiento y prueba de los otros requisitos que se han comentado, los pondrá automáticamente a cubierto de la sanción civil que implica la pérdida del crédito fiscal.-

El mecanismo diseñado por el legislador redundará, además, en beneficio de la tranquilidad y certeza con que ahora se podrán abordar en este aspecto específico las actividades industriales y comerciales, vale decir, seguridad en el uso del crédito fiscal del impuesto al valor agregado.-

Por otro lado, esta disposición influirá positivamente en la disminución de las ofertas de compra "en billetes", restringiéndose, consecuentemente, la evasión tributaria mediante facturas falsas, las que suelen emplearse, precisamente, en transacciones en las que se ofrece dicha forma de pago, producto todo ello de la minoración del riesgo que asumirá el comprador al pagar con sujeción al mecanismo contemplado en la norma legal que se ha analizado. Por el contrario, quien pague en dinero efectivo a un proveedor desconocido, asumirá el riesgo de recibir una factura falsa y, por ende, también el riesgo de perder el crédito fiscal del IVA y de quedar sujeto a eventuales sanciones pecuniaras y corporales en caso de ser posible de un delito tributario.-

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 las irregularidades de las facturas.-

Saluda a Ud.,



FRANCISCO FERNANDEZ VILLAVICENCIO  
DIRECTOR

**DISTRIBUCION:**

- AL PERSONAL
- AL BOLETIN
- AL DIARIO OFICIAL