Artículo: Problemas que plantea el N° 5 del artículo 23 del D.L. N9 825 de 1974, introducido por la Ley N9 18.110 de 1982
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

Revista de Derecho

CONCEPCION – CHILE

1982

Artículo: Problemas que plantea el N° 5 del artículo 23 del D.L. N9 825 de 1974, introducido por la Ley N9 18.110 de 1982
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

PROBLEMAS QUE PLANTEA EL Nº 5 DEL ARTICULO 23 DEL D.L. Nº 825 DE 1974, INTRODUCIDO POR LA LEY Nº 18.110 DE 1982

Prof. ABUNDIO PEREZ RODRIGO
Depto. de Derecho Económico
Universidad de Concepción

Entre las modificaciones a la legislación tributaria, introducidas por la Ley Nº 18.110 de 1982, se halla la que agrega un Nº 5 al artículo 23 del D.L. Nº 825 de 1974, sobre el impuesto a las ventas y servicios.

El mencionado artículo 23 establece el derecho al crédito fiscal, señalando, a la vez, algunas situaciones que no dan derecho a ese crédito; en este contexto se inserta el Nº 5, cuyo tenor es el siguiente: "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".

Los problemas más importantes, en nuestro concepto, se pueden agrupar en relación a la interpretación de la norma en primer lugar, en segundo término en cuanto a lo que podemos llamar naturaleza de la disposición y, finalmente, un aspecto formal de carácter procesal.

I. *INTERPRETACION*

Nos referiremos a tres puntos que pueden necesitar claridad:

I–1. ¿A quién está referida? o ¿a quién puede afectar?

A primera vista, la respuesta a esta interrogante no reviste dificultad. Se aplica a toda persona que pueda hacer uso del crédito fiscal, en los términos del D.L. Nº 825, pues la disposición no está redactada teniendo como sujeto a algún tipo de contribuyente en especial sino a la factura.

Ahora bien, las personas que pueden utilizar el crédito fiscal las podemos dividir, para este efecto, en dos grupos, los que conocen el

Artículo: Problemas que plantea el N° 5 del artículo 23 del D.L. N9 825 de 1974, introducido por la Ley N9 18.110 de 1982
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

defecto de la factura y, no obstante, actúan, y los que carecen de dicho conocimiento.

Pues bien, la conducta de los primeros está adscrita al campo infraccional y sancionada penalmente en el Nº 4 del artículo 97 del Código Tributario.

Por consiguiente, la disposición en comento está referida a los contribuyentes del I.V.A. que ignoran la falsedad de la factura; en otros términos, se sanciona civilmente a personas por una conducta de buena fe y por tanto, subjetivamente, al menos, correcta, sin que se le permita excepcionarse por la perentoriedad de los términos empleados por el legislador, "en ningún caso darán derecho a crédito".

Tal vez pudiera pensarse que esta disposición es la faz civil del delito tributario del Nº 4 del artículo 97 del Código Tributario; no lo creemos verosímil por cuanto equivaldría a dejarla sin significado útil, desde el momento en que al mismo resultado, pérdida de crédito para el infractor, se llegaría bien vía del giro del impuesto por el Servicio de Impuestos Internos contra el que no tendría defensa el infractor por tratarse de una factura falsa o mejor de una no–factura, bien por la vía de la responsabilidad civil que nace del delito, contra la que tampoco tendría defensa por la misma razón.

I.2 ¿Existe equivalencia o alternatividad en los términos "fidedignas", "falsas" y "que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios", enlazadas por la conjunción "o"?

Gramaticalmente, son posibles ambas interpretaciones y habrá que establecer, si se puede, el sentido en que dicho término es empleado por el legislador.

Dos motivos nos inclinan a pensar que, en la disposición comentada, el legislador utilizó los términos mencionados como equivalentes.

El primero es de raíz gramatical, pues en el mismo número, cuando en forma clara y evidente, la norma se refiere a una situación distinta usa la conjunción "y", al decir "... reglamentarios y en aquellas que hayan sido otorgadas..."; no se divisa la razón que haya podido tener el legislador para el cambio, sobre todo si tenemos en cuenta que en una disposición tan cercana como el Nº 2 del mismo artículo 23, utiliza la conjunción "o" a lo largo de todo el numerando y cuando en los números 3º y 4º emplea ambos términos, lo hace dándole un contenido gramatical diferente.

Cabe concluir, entonces, que el legislador respeta una lógica gramatical en el uso de dichas palabras en los numerandos anteriores y no hay razón para pensar que no lo hace también en el Nº 5.

El segundo motivo lo encontramos en lo que se puede denominar imposibilidad fáctica: es lógico estimar no fidedigna o falsa una factura a la que le falte alguno de los requisitos exigidos por el artículo 69 del reglamento sobre el I.V.A., pero, consideramos imposible imaginar una factura emitida con todas las exigencias de la mencionada disposición reglamentaria que pueda ser tildada de no fidedigna o, lo que es lo mismo, no digna de fe o crédito o considerarla como falsa, vale decir, engañosa, fingida, simulada, falta de ley; dicho en otra forma, si la factura se ha

Artículo: Problemas que plantea el N° 5 del artículo 23 del D.L. N9 825 de 1974, introducido por la Ley N9 18.110 de 1982
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

emitido cumpliendo con los requisitos del artículo 69 del reglamento, no se puede, legalmente, calificar de falsa o no fidedigna a menos que sostengamos que la ley puede saltarse la más elemental lógica, lo lógico del entendimiento y convivencia.

I.3 ¿Qué personas pueden resultar no ser contribuyentes de este impuesto?

No cabe duda que el legislador ha querido englobar a todas aquellas personas que, por la razón que sea, no tienen obligación de declarar los impuestos sobre ventas o servicios establecidos en el D.L. Nº 825; en términos perogrullescos, los no contribuyentes de este impuesto son, sencillamente, los no contribuyentes. Podemos señalar, por vía ejemplar, el caso de las personas naturales o jurídicas que han muerto o han dejado de actuar en forma relevante en el aspecto tributario, pero que han dejado facturas no utilizadas y no entregadas al Servicio de Impuestos Internos y que son utilizadas por ellos mismos, situación poco probable, o por terceros para recargar y recaudar el I.V.A. sin efectuar la declaración pertinente y perjudicando al Fisco.

Se pueden dar otros casos, dependiendo de la frondosidad imaginativa de cada cual; se puede discutir y profundizar más acerca de quienes son contribuyentes de este impuesto, pero lo consideramos innecesario.

Demostraremos lo afirmado. El legislador ya determinó, en la frase anterior, que en ningún caso dan derecho a crédito fiscal las facturas que no cumplen con los requisitos legales o reglamentarios.

Ahora bien, por expresa disposición del Nº 3 del artículo 69 del reglamento, las facturas deben indicar el nombre completo del contribuyente.

Luego, si la factura ha sido otorgada por una persona que resulte no ser contribuyente de este impuesto, no cumple con los requisitos reglamentarios y bastaría esto para que no diera derecho a crédito fiscal.

Creo que éste es el momento de buscar una explicación a estas repeticiones innecesarias. Si nos fijamos en la oportunidad en que se ha reformado, últimamente, el D.L. Nº 825 y disposiciones relacionadas con este D.L., como el artículo 97 del Código Tributario, veremos que ha sido en fechas cercanas a escándalos por fraudes al Fisco, originados en un abuso de las disposiciones del impuesto a las ventas y servicios. Al parecer, por su gran rendimiento, el legislador quiere impedir toda evasión tributaria, en esta materia; entonces, legisla por reacción al caso concreto, lo que nos parece, por decir lo menos, que es una defectuosa técnica legislativa, pues se dictan normas generales en virtud de un caso particular. De ahí que nos veamos frente a normas que, al menos, nos erosionan los codos tratando de desentrañar el contenido de los diversos supuestos que regulan y llegamos a la conclusión de que son repeticiones no dignas de la majestad de la ley.

En relación a nuestro comentario, el legislador establece una sanción: negar derecho al crédito fiscal, en base a dos supuestos, la factura y el contribuyente, sin darse cuenta, debiendo hacerlo, que da una amplitud tal a la factura que incluye al contribuyente.

Artículo: Problemas que plantea el N° 5 del artículo 23 del D.L. N9 825 de 1974, introducido por la Ley N9 18.110 de 1982
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

II. *NATURALEZA DE LA DISPOSICION*

No hacemos ningún descubrimiento si decimos que se trata de una norma que establece responsabilidad por hecho ajeno; es un tipo de normas de uso relativamente frecuente en nuestra legislación civil; señalemos algunos ejemplos: Código Civil, artículo 2319, de los daños causados por menores de siete años, por dementes en todo caso y por menores de dieciséis años que hayan obrado sin discernimiento, responden las personas a cuyo cargo están, si pudiere imputárseles negligencia; artículo 2320, que establece la responsabilidad por el hecho de aquellas personas que estén al cuidado de otra y, así el caso del padre en relación al hijo menor que habite en la misma casa, del tutor en relación al pupilo, etc., y agrega en el inciso final, pero cesará la obligación de esas personas si con la autoridad y el cuidado que su respectiva calidad les confiere y prescribe, no hubieren podido impedir el hecho. Ley sobre Juzgados de Policía Local, artículo 68, inciso segundo, contempla la responsabilidad solidaria del propietario del vehículo con el conductor, al pago de los daños y perjuicios causados por infracciones a los preceptos del tránsito, a menos que pruebe que le ha sido tomado el vehículo sin su consentimiento o autorización expresa o tácita.

También, en el ámbito penal encontramos algunas disposiciones que tienen una estructura similar, aunque con las diferencias propias de esta legislación y, así, dentro de las disposiciones relativas a los delitos contra la propiedad, tenemos el artículo 454 que presume, en el inciso primero, autor del robo o hurto de una cosa o aquél en cuyo poder se encuentre, salvo que justifique su legítima adquisición o que la prueba de su irreprochable conducta anterior establezca una presunción en contrario. Y ordena, en el inciso final, castigar como cómplice del robo o hurto de una cosa al que la compre o reciba a cualquier título o al que la tenga en su poder, siempre que se conozca su origen, y presume este conocimiento en el que comercia habitualmente en la compra y venta de especies usadas.

Nos hemos detenido, quizás más de lo necesario, en la cita de este tipo de disposiciones porque si bien tienen en común el aspecto señalado, es decir, establecer una cierta responsabilidad por los hechos de otras personas, sin embargo, guardan una diferencia fundamental con la disposición que comentamos.

En efecto, mientras las disposiciones citadas, tanto del Código Civil como Penal, admiten la posibilidad de excepcionarse, el Nº 5 del artículo 23 de la ley sobre impuesto a las ventas y servicios descarta en forma tajante tal posibilidad al comenzar con la frase "en ningún caso". Dicho de otra forma, el legislador, acertadamente, estima que sería injusto, en determinadas circunstancias, exigir la responsabilidad por el hecho de otras personas y abre el camino para eximirse y si en el último de los casos mencionados, la presunción del conocimiento del origen de las especies robadas, no lo hace, ello se debe, también en forma a nuestro entender obvia, porque el que comercia, habitualmente, con especies usadas debe investigar su procedencia.

Artículo: Problemas que plantea el N° 5 del artículo 23 del D.L. N9 825 de 1974, introducido por la Ley N9 18.110 de 1982
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

¿Por qué razón el legislador no le entrega una posibilidad similar al contribuyente de buena fe, que fue sorprendido y recibió una factura sin alguno o algunos de los requisitos legales o reglamentarios?

Pensamos que por dos razones principales:

a) Porque como ya manifestamos, la posibilidad de liberarse tendría que darse al contribuyente de buena fe, al que fue sorprendido, al que creyó en todo momento que la factura que recibía era verdadera. Y desde el mismo momento en que se abriera esta vía de excepción, la norma quedaría sin contenido, pues, como ya señalamos las conductas carentes de los elementos señalados están descritas o tipificadas en las infracciones del artículo 97 del Código Tributario. Dicho de otra forma, la alternativa del legislador era: o dictaba la norma tal como lo hizo o no la dictaba, inclinándose por dictarla.

b) La segunda razón fue señalada por el colega Jaime Figueroa Araya, en carta dirigida al diario "El Mercurio", de fecha 28 de abril próximo pasado y se refiere a que se obliga al contribuyente a coasumir con el Servicio de Impuestos Internos, la obligación de fiscalizar la verdad o falsedad de las facturas y para una mayor efectividad en la obligación, el legislador no admite excepción alguna.

Cabe preguntarse, ¿es justa esta carga impuesta por el legislador al contribuyente? Opinamos que no, pues es material o físicamente imposible su cumplimiento, debido, principalmente, a que la fiscalización de los tres primeros requisitos que deben cumplir las facturas, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 69 del reglamento, están fuera del alcance del contribuyente. Analicemos las tres situaciones.

1. Lo importante, en este número, es la emisión en duplicado y la consignación, en forma impresa y visible, del destino de los demás ejemplares si se emitieron más. Imaginémonos la situación frecuente en que la mercadería fue entregada con guía de despacho, la que fue mostrada al contribuyente para que diera su conformidad al momento de entregarle la mercadería; en casos como éste, lo normal es que la factura la reciba por correo y se le hará llegar sólo el original. ¿Cómo este contribuyente puede constatar si fue o no emitida en duplicado?, ¿de qué forma se cerciorará que, si se emitió en más ejemplares, llevaban consignado el destino en forma impresa y visible? Podemos decir que debe dirigirse al otorgante, pedirle los talonarios de facturas y comprobar el cumplimiento del requisito. Pero, en la mayor parte de los casos, esto sería, por lo menos, desproporcionado; por ejemplo, una factura emitida en Arica a un comerciante de Concepción por $ 5.000,00. Por otra parte, si el proveedor emite sus facturas en hojas sueltas, con la autorización debida, no podrá asegurarse de nada a pesar de la molestia sufrida, tiempo perdido, costo soportado y para agravar todo, el Servicio de Impuestos Internos no aceptaría ese costo como gasto necesario para producir su renta.

Artículo: Problemas que plantea el N° 5 del artículo 23 del D.L. N9 825 de 1974, introducido por la Ley N9 18.110 de 1982
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

2. Las dos exigencias de este número son dignas de comentario.

a) Enumeradas en forma correlativa. Sucede a veces, debido a errata de imprenta, que se salte un número o se repita otro; desde el momento que esto pasa terminó la correlatividad exigida. ¿Cómo poder comprobar la correlatividad? Es imposible. Incluso es difícil para el emisor, pues la emisión de facturas, como tantas cosas en la vida, se convierte en rutinaria y ese tipo de error lo detecta tan sólo cuando está al principio o al final de un talonario y no siempre; no hablemos del Servicio, pues nunca al timbrarlas fiscaliza estos errores. ¿Cómo va a comprobar la correlatividad en la enumeración de las facturas nuestro contribuyente? Podía asumir la postura, bastante ridícula y fuera de lugar, comentada en el número anterior, pero es irrealizable; también tendría la alternativa, siempre que no se emitan en hojas sueltas, de pedirle los talonarios de facturas a su proveedor; pero por imperativo del número anterior la copia debe mantenerse en poder del vendedor y si no lo hace se expone a la sanción del Nº 6º del artículo 97 del Código Tributario, si le son pedidas por el Servicio.

b) Timbradas por el Servicio de Tesorerías (hoy, Servicio de Impuestos Internos en virtud de lo dispuesto en el D.L. Nº 3.475).

Existe el convencimiento que este requisito es de fácil comprobación, pero se debe agregar, cuando es visible, porque en la práctica sucede que en los talonarios de cien facturas, por ejemplo, o de menor número si el papel es muy grueso, quedan algunas en las que el timbre no se distingue, pues no se timbran una por una, sino todo el talonario, entonces, las primeras facturas son perforadas, a veces, por el sello y las del medio quedan intactas. En este caso, las facturas cumplen el requisito y aparecen timbradas en los registros del Servicio, pero el contribuyente no lo puede comprobar.

3. Datos de identificación del contribuyente emisor, entre ellos el número de su Rol Unico Tributario.

Estos datos personales pueden ser constatados por el contribuyente en gran medida, pero debería dedicar todo su tiempo para ello y esto es suficiente para considerarlo si no imposible, al menos irrealizable. Y, dijimos, en gran medida, porque en relación al RUT ni siquiera es conocida la fórmula del dígito comprobador; por tanto para verificar el RUT debería recurrir al S.I.I. y lo más probable es que no le entregue la información.

Debemos agregar en relación a este punto que el contribuyente tampoco puede asegurarse recurriendo a proveedores conocidos, tanto en cuanto a su solvencia económica, como en cuanto a su conciencia tributaria, pues, como alguno de los requisitos exigidos para las facturas, pueden omitirse por simple error, desde el momento en que el proveedor es un ser humano o actúa a través de humanos, existe la posibilidad de error y, consecuencialmente, la obligación de fiscalizar por parte del contribuyente.

Artículo: Problemas que plantea el N° 5 del artículo 23 del D.L. N9 825 de 1974, introducido por la Ley N9 18.110 de 1982
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

III. El aspecto formal de índole procesal al que deseamos referirnos se puede plantear mediante una pregunta, ¿quién debe determinar al menos en una primera instancia, la falsedad de la factura, el Servicio de Impuestos Internos o la Justicia Ordinaria?

Nos inclinamos a pensar que corresponde al Servicio de Impuestos Internos por dos razones:

La primera, de carácter general, por cuanto, de acuerdo a las disposiciones del Código Tributario, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias corresponde al Servicio de Impuestos Internos.

La segunda, más específica, porque el D.L. Nº 825 entrega, al menos en forma implícita, la fiscalización del I.V.A. a dicho Servicio, al señalar en el artículo 51 "para el control y fiscalización de los contribuyentes de la presente ley..."; ahora bien, si le está indicando una herramienta para fiscalizar a los contribuyentes es porque la fiscalización del impuesto corresponde al Servicio de Impuestos Internos.

CONCLUSION

Creemos que sería conveniente propiciar la derogación de la mencionada disposición, entre otras, por las razones siguientes:

1) Porque impone una carga a las personas a quienes afectan, cercana a la violación del conocido axioma jurídico "ad impossibile noemo tenetur", nadie puede ser obligado a realizar algo imposible.

2) Porque al imponer una obligación materialmente imposible de cumplir, convierte a la disposición en una ley injusta.

3) Porque viola flagrantemente en la práctica el principio informador de todo ordenamiento jurídico cual es la presunción de la buena fe.

4) Porque el Fisco no va a ser perjudicado, ya que tiene acciones tanto civiles como criminales contra los verdaderamente responsables del fraude fiscal.

5) Porque el Fisco puede llegar a enriquecerse sin causa, pues, por una parte, niega el crédito al contribuyente de buena fe y, por otra, recupera lo no recibido inicialmente accionando contra el verdadero culpable.