

UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO

**FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA Y ADMINISTRACIÓN**



MEMORIA PARA OPTAR A TÍTULO DE CONTADOR AUDITOR

**CAUSAS Y EFECTOS DEL DELITO TRIBUTARIO POR
FACTURAS FALSAS EN LOS CONTRIBUYENTES.**

**ALUMNOS : DENISSE MORA R.
HUGO MORA S.**

PROFESOR GUIA : Sr. JOB COLLAO C.

Concepción, Agosto 2007

ABREVIATURAS

ART.	= Artículo.
CIRC.	= Circular.
C.T.	= Código Tributario.
D.T.E.	= Documento Tributario Electrónico.
D.F.L.	= Decreto de Fuerza de Ley.
D.L.	= Decreto Ley.
INC.	= Inciso.
I.V.A.	= Impuesto al Valor Agregado.
L.I.R.	= Ley de Impuesto a la Renta.
N°	= Número.
PAG.	= Página.
S.I.I.	= Servicio de Impuestos Internos.

DEDICATORIA

*(A nuestra querida Hija Kathalina
Por darnos la fuerza y energía
necesaria para terminar con esta etapa
tan importante en nuestra vida,
Es la luz que nos guía hasta el final.)*

RESUMEN

El presente trabajo pretende dar a conocer aspectos teóricos del delito tributario que permitan al lector identificar las formas mas comunes de dichos ilícitos, como así también aspectos relevantes de las formas de comisión, de la prueba y de la recopilación de antecedentes para detectar estas figuras penales. En este estudio cobra especial importancia uno de los medios de comisión de los delitos tributarios: la Factura Falsa. Respecto de ella se pretende dar a conocer primeramente su concepto y la incidencia legal y reglamentaria de su utilización. En segundo lugar, se darán herramientas para saber identificar la factura falsa en las labores de fiscalización que realiza el Servicio de Impuestos Internos.

INDICE GENERAL

	Pág.
Dedicatoria	
Abreviaturasí ..í .í í	1.
Resumení .í í	2.
 CAPITULO I : INTRODUCCION	
1. Objetivosí í í í í í í í í í .í í í í .í í í í í í í í í í í í í í í ...í	8.
a. Objetivos Generalesí ..í í .í í í í í í í í í í í í í í .í .í í í	8.
b. Objetivos Especificosí í í í í í í í í í í í í í í í í í íí í	8.
c. Metodología de Trabajoí í í í í .í í í í í í í í í í í í í í .í í í	9.
 CAPITULO II: MARCO TEORICO Y CONCEPTUAL	
2. Potestad Tributariaí í í ...í í í í í ..í í í í í í í í í í í í í í í .í í í	10.
3. Servicio de Impuestos Internosí í í í .í í í í í í í í í í í í .í í í	10.
4. La Obligación Tributariaí í í í í í .í í í í í í í í í í í í .í í í ..	10.
a.- Concepto de Tributoí í í í í í í í í í í í í í í í í í íí í	11.
b.- Clasificación de los Tributosí í í í í í í í í í í í í í í .í .í ..í	11.
c.- Concepto de Obligación Tributariaí í í í í í í í í í í í í ..í í í	14.
d.- Elementos mas Relevantes de la Obligación Tributariaí í í .í í í .	14.
5. El Delito Tributarioí .í ...í	15.
a.- Concepto de Delitoí .í í í .	15.
b.- Concepto de Delito Tributarioí í í í í í í í í í í í í í .í í í í	16.
6. Delitos Tributarios Creados a partir de Julio 2001í í í í í í í í í .í í	21.
7. Nociones Preliminares de Evasión Tributariaí í í í í í í í í íí í	25.
a.- Concepto de Evasión Tributariaí í í í í í í í í í í í .í í í .í .	25.
b.- Concepto de Elusión Tributarioí í í í í í í í í í í í í í .í í ..	26.
8. Concepto de Facturaí .í ..í í	26.
9. Importancia de la Facturaí í í í í í í í í í í í í í ..í í í í í .í ...	27.
10. Requisito de las Facturasí í í í í í í í í í í í ..í í í í í .í í í	27.
a.- Requisitosí .í í	28.
11. Momento en que se deben Emitir las Facturasí í í í í ..í í í í í .í í	30.
a.- Venta de Bienes Corporales Mueblesí í í í í í í í í í í .í í .	31.
b.- Venta de Bienes Corporales Inmueblesí í í í í ..í í í í í .í ...	32.
c.- Serviciosí ..í í .	32.

12. Emisión Anticipada de la Factura	í í í í í í í í í í í í í í í í ...	32.
13. Concepto de Factura Electrónica	í í í í í í í í í í í í í í í í ..í í ..í í	33.
a.- Propósito de la Factura Electrónica	í í í í í í í í í í í í í í ..í í	33.
b.- Principales Características de la Factura Electrónica	í í í í ..í í .	33.
c.- Ventajas de la Factura Electrónica para los Contribuyentes	í í .í .í ..	34.
d.- Pasos a Seguir para Emitir una Factura Electrónica	í í í í .í í ...	34.
e.- Como debe ser Aprobado un D.T.E. por el S.I.	í í í í í í í .í	35.
f.- Requisito para operar con Facturas Electrónicas	í í í í í í í ..í ...	35.
14. Concepto de Factura Falsa	í í í í í í í í í í í í í í í í ..í í ..í í ..	36.
a.- Falsedad Material	í í í í í í í í í í í í í í í í .í í í	36.
b.- Falsedad Ideológica	í í í í í í í í í í í í í í í í .í .í í	37.
15. Comparación de Factura Falsa y no Fidedigna	í .í í í í í í í ..í .í í ...	37.
16. Comparación de Factura Falsa y Factura Irregular	í í í í í í í ..í .í í ..	38.
17. Crédito Fiscal, Factura Falsa, Factura no Fidedigna y Art. 23 N° 5	í í í í ...	39.
a.- Procedimiento para la aplicación del mecanismo contemplado en el Art. 23 N° 5 D.L N° 825	í í í í í í í í í í í í .í í í .	41.
b.- Prueba de que el I.V.A. ha sido recargado y pagado	í í ..í .í í í	42.
18. Factura Falsa y Prescripción	í í í í í í í í í í í í ..í í .í í ..í í ..	43.

CAPITULO III: FACTURAS FALSAS

19. Características de Facturas Falsas	í í í í í í í .í í í í í í .í ..í í í ..	47.
a. Tipos de facturas Falsas y no Fidedignas	í .í í ...í ...í í í	48.
b. Desarrollo explicativo de cada figura	í í í í í í í í í í í .í	49.
20. Figura de la Cadena del Fraude con Facturas	í í í í í í í í í í í .í í	54.

CAPITULO IV: PROCEDIMIENTO DE VERIFICACION DE LA FALSEDAD DE LAS FACTURAS

21. Fiscalia Anti Facturas Falsas	í í í í í í í ..í .í í í í í í ...í í í	56.
22. Actuación de la Fiscalia Anti Facturas Falsas	í í í í í í í í í í í ..	57.
23. Recopilación de Antecedentes	í í í í í í í í í í í í í í í í	58.
24. Planificación de Antecedentes	í í í í í ..í í í í í í í í í .í í .	58.
25. Fuentes de Información	í í í í í í .í í í í í í í í í í í í .	59.
a.- Fuentes de Información Interna	í ..í í í í í í í í í í í .í	60.
b.- Fuentes de Información Externa	í í í í í í .í í í í í í .í í ..	61.
c.- Información Obtenida por S.I.	í ..í í í í í í í í í .í í í .í	62.

26.	Colaboración de los Contribuyentes	62.
27.	Circunstancia que impiden presumir, por si solas, la calificación de Factura Falsa	63
	CONCLUSION	64.
	BIBLIOGRAFIA	66.

ANEXOS

CAPITULO I

INTRODUCCION

Un tema que ha sido una constante preocupación de todas las administraciones tributarias, en especial de aquellas pertenecientes a países en vías de desarrollo es la Evasión Tributaria. En efecto, la recaudación de impuestos es la principal fuente de ingresos de una nación que le permiten contar con los recursos necesarios para que su gobierno pueda cumplir las funciones básicas de administración pública y de servicios como salud, seguridad y otras, que por sus características no están al alcance de la población de menores recursos.

Los instrumentos para disminuir la evasión son variados. Algunos buscan aumentar la efectividad de la fiscalización y otros la colaboración de los contribuyentes. Entre los primeros, aquellos que aparecen más eficaces están relacionados con la recopilación, manejo y análisis de información, en cuyo caso el desafío es no afectar la privacidad de las personas. Por otra parte, la colaboración de los contribuyentes crece, entre otros factores, con la calidad de los servicios tributarios, la simplicidad del sistema impositivo, el buen uso de la recaudación tributaria y la moderación en las tasas impositivas. También existe evidencia de que los contribuyentes evaden menos cuando la economía está en un ciclo expansivo.

A grandes rasgos las herramientas de que dispone el gobierno para disminuir la evasión son: aumentar las sanciones a los evasores; dar mayores facultades y presupuesto al Servicio de Impuestos Internos (SII) y simplificar la estructura tributaria. El Gobierno, con acuerdo del Congreso, elige la estructura tributaria, el monto de las sanciones, el presupuesto y facultades del SII, que le permiten cumplir con la función de fiscalización y recaudar los tributos.

Por otra parte la evasión tributaria genera una serie de trastornos y distorsiones en el ámbito fiscal y privado, y motiva la aplicación de tasas impositivas más altas para cubrir la carencia en recaudación, porque en definitiva llevan a un déficit, y en el ámbito privado implica una situación de desventaja para aquellas personas y empresas que sí cumplen con

sus obligaciones.

Dentro de las modificaciones hechas al C.T. por la Ley N° 19.738 de Lucha Contra la Evasión y Elusión Tributaria se encuentra la creación de nuevos delitos tributarios, mediante el castigo con los cuales se pretende combatir la evasión. Esta modificación ha generado la urgente necesidad de aplicar nuevos procedimientos al interior de los procesos de fiscalización del SII, perfilándose como uno de los más importantes el procedimiento de detección y fiscalización de facturas falsas.

El fenómeno de las facturas falsas respecto del IVA se explica por la mecánica de determinación del impuesto a pagar. Al IVA que la empresa recarga por sus ventas o servicios, se le descuenta el IVA soportado por las compras efectuadas por ella misma y que consta en las facturas recibidas, todo dentro del mismo mes. Así, por ejemplo, si una compañía tiene ventas por \$ 300 más IVA de \$ 57 (débito fiscal) y compras por \$ 200, habiendo soportado un IVA de \$ 38 (crédito fiscal), el impuesto que se paga es sólo la diferencia entre el débito y el crédito fiscal, es decir, \$ 19.

Cuando una empresa recibe una factura falsa aparenta con ello una compra que nunca existió, con lo que aumenta fraudulentamente su crédito fiscal disminuyendo su pago de IVA. Pero, la factura falsa tiene un beneficio adicional para el evasor, pues incrementa también sus costos o gastos, con lo que disminuye su pago de Impuesto a la Renta. Estamos frente a un delito en el que participan voluntariamente quienes proveen y reciben estos documentos fraudulentos. Sobre el particular los hechos recientemente dados a conocer por los medios permiten afirmar que existen verdaderas mafias que hacen de la confección y distribución de documentos falsos un lucrativo negocio.

Cabe también tener presente la existencia de facturas falsas o irregulares en operaciones comerciales que respecto del comprador o receptor de tales documentos, es una transacción normal, común y corriente, en la cual este es sorprendido con la entrega de uno más documentos que tienen la característica señalada. En este caso, el receptor actúa en forma involuntaria en el ilícito. Sin embargo, esta condición de involuntario no lo libera de las consecuencias de dichas prácticas, en términos de verse obligado a comprobar su inocencia después de un prolongado proceso con todos los efectos negativos que esto conlleva para él tanto personalmente como para su negocio.

De acuerdo a lo señalado en la Circular N° 60 del 4 de septiembre del 2001, cuando en el ejercicio de sus labores los funcionarios del SII detecten el empleo de facturas falsas por parte de los contribuyentes deberán incorporar los antecedentes del caso en forma inmediata en el Sistema de Control de Expedientes, de modo que la información sobre la existencia de cualquier documento irregular quede registrada en las bases de datos del Servicio a disposición de todos los estamentos de fiscalización.

1. OBJETIVOS.

a. Objetivos Generales.

Desarrollar aspectos teóricos y conceptuales referidos al delito tributario por utilización de Facturas Falsas; además de un análisis de los efectos en las empresas y proposición de acciones que permitan evitar la participación involuntaria en ellos.

b. Objetivos Específicos.

- ⇒ Identificar las implicancias Legales y Tributarias por concepto de Facturas Falsas.
- ⇒ Describir disposiciones del Art. 23 N° 5 de la D.L. N° 825.
- ⇒ Conocer los procedimientos de Fiscalización del SII según las Circulares N° 60 y N° 78.
- ⇒ Procedimientos para verificar la falsedad de las Facturas.
- ⇒ Definir líneas de acciones a seguir, para evitar incurrir en el delito de Facturas Falsas.
- ⇒ Explicar tipos de facturas falsas o no fidedignas, desarrollando caso explicativo en cada situación planteada.

c. Metodología Del Trabajo.

La metodología empleada para desarrollar el presente trabajo de investigación implicó lo siguiente. Se buscó y recopiló información bibliográfica de fuentes secundarias de temas relacionados tales como:

- ⇒ Modificación de los cuerpos legales por la Ley 19.738.

- ⇒ **Los delitos Tributarios**
- ⇒ **Facturas Falsas**
- ⇒ **Procedimientos de Fiscalización del S.I.I.**

CAPITULO II

MARCO TEORICO Y CONCEPTUAL.

El presente trabajo tiene por objeto dar algunas nociones acerca de la problemática planteada sucintamente en las líneas precedentes, así como mostrar algunas soluciones que han buscado algunos ordenamientos jurídicos, en especial el chileno.

2. POTESTAD TRIBUTARIA.

El Estado tiene la posibilidad jurídica de establecer tributos, Potestad Tributaria¹, la que se refiere básicamente a la facultad de establecer obligaciones pecuniarias a las personas, recaudando recursos para que éste pueda cumplir con sus fines².

La Constitución establece que sólo por Ley se pueden establecer tributos³, sin ser posible, en nuestro ordenamiento, que dicha facultad se delegue o transfiera a otros entes o potestades.

3. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.

Le corresponde al SII la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron⁴, de ahí que en el ejercicio de esta segunda función nos podamos encontrar con ciertos excesos.

4. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Toda Ley impositiva al establecer un tributo, crea, en primer término una obligación tributaria principal de pago, y otra u otras obligaciones accesorias que no pueden subsistir sin la primera y que permiten o facilitan su cumplimiento de ésta, cautelando el Interés Fiscal.

a. Concepto de Tributo.

¹ GIULIANI F., Carlos. *δDerecho Financieroö*. (Buenos Aires, 1962), p. 266. señala que: *δel poder tributario es la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicciónö*.

² EVANS D., Enrique y EVANS E., Eugenio. *δLos Tributos ante la Constituciónö*. (Santiago, 1997).

³ Definición contenida en la Constitución Política de la República de Chile.

⁴ Definición contenida en el artículo 1º del DFL N° 7 de la Ley Orgánica del SII, del año 1980.

Es aquel ingreso público que se origina del vínculo jurídico creado por la Ley (obligación tributaria), por el que personas determinadas se encuentran en la necesidad de entregar al Estado cierta cantidad, obligación en dinero, para el cumplimiento de los fines que el Estado se ha propuesto.

A raíz de lo señalado podemos concluir lo siguiente:

- ⇒ Los tributos se originan como consecuencia del ejercicio del Poder Tributario.
- ⇒ El pago de tributos no es voluntario, se establece de forma obligatoria.
- ⇒ El pago de los tributos es en dinero.
- ⇒ Los tributos tienen una finalidad contributiva, esto es, recaudar ingresos para financiar gastos. Obtener medios a través de las obligaciones legales, para aplicarlos a los fines públicos

b. Clasificación de los Tributos.

A.- Atendiendo al beneficio más o menos directo que obtienen las personas que los pagan

- ⇒ **Los Impuestos:** Son prestaciones de carácter pecuniario, que el Estado recaba de las economías privadas en uso de su Poder Tributario, para financiar servicios de interés general, de carácter indivisible, independientes de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

También es definido como: "*Un ingreso de Derecho público que el estado recaba de los particulares de forma coercitiva, para satisfacer necesidades públicas, cuyo costo es indivisible y sin contraprestación directa en beneficio de quienes los aportan*"⁵

- ⇒ **Las Contribuciones:** Consisten en prestaciones obligatorias, cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por constituir un beneficio económico particular proporcionado al contribuyente, por las realización de obras públicas o de actividades estatales, cuyo

⁵ OLGUIN A., Eugenio. *Principios Básicos del Derecho Tributario*.

producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades correspondientes.

Se podría decir que son aquellas prestaciones que deben pagar los contribuyentes, que tiene como causa el cumplimiento de un servicio público de carácter general, pero que proporciona un beneficio económico particular.

B.- Atendiendo al lugar en que se generan las actividades que se gravan.

- ⇒ **Impuestos Internos:** son los que gravan actos o actividades que se generan o producen dentro del país. Estos impuestos, según el sujeto que los percibe, se clasifican en: Fiscales y Municipales.
- ⇒ **Impuestos Externos:** son aquellos que gravan las operaciones de comercio internacional de mercaderías. Se les conoce como Derechos Aduaneros. Este Impuesto es siempre Fiscal.

Atendiendo al sujeto sobre el cual recae el impacto económico del impuesto

Impuestos Directos: el impuesto directo es aquel que no es repercutible (trasladable), y el indirecto, sí lo es. Impuestos directos son aquellos cuyo impacto económico recae sobre el contribuyente que la ley ha querido gravar. Es decir el sujeto pasivo propiamente tal es quien soporta su carga. lo que se rescata de dichas definiciones es que se debe considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos.

Impuestos Indirectos: como se ha dicho, para unos, son aquellos en que el impacto económico recae sobre un tercero distinto del contribuyente que la Ley ha querido gravar. El IVA es uno de los impuestos más importantes dentro de esta clasificación, por ello se hace mención en el párrafo siguiente.

Impuesto a las Ventas y Servicios

El impuesto al Valor Agregado, grava la venta de bienes y prestaciones de servicios, efectuadas entre otras, por las empresas⁶ comerciales, industriales, mineras, y de servicios, a partir del 1 de Octubre de 2003 dicho tributo se aplica con una tasa del 19%. Este impuesto se aplica sobre la base imponible de ventas y servicios que establece la Ley respectiva.

El Impuesto a las Ventas y Servicios afecta al consumidor final, pero se genera en cada etapa de la comercialización del bien. El monto a pagar surge de la diferencia entre el débito fiscal, que es la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período de un mes, y el crédito fiscal. El crédito fiscal equivale al impuesto recargado en las facturas de compra y de utilización de servicios, y en el caso de importaciones el tributo pagado por la importación de especies.

El Impuesto a las Ventas y Servicios es un impuesto interno que grava las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles de propiedad de una empresa constructora contruidos totalmente por ella o que en parte hayan sido contruidos por un tercero para ella y también la prestación de servicios que se efectúen o utilicen en el país. Afecta al Fisco, instituciones semifiscales, organismos de administración autónoma, municipalidades y a las empresas de todos ellos o en que tengan participación, aunque otras leyes los eximan de otros impuestos.

c. Concepto de Obligación Tributaria.

Es el vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto pasivo o deudor (contribuyente) debe dar al sujeto activo o acreedor (Estado), una suma de dinero determinada por la Ley.

⁶ Véase el artículo 10º de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, que establece: "El impuesto afectará al vendedor, sea que celebre una convención que esta ley defina como venta o equipare a venta En la especie se grava la venta de un bien corporal mueble, siendo el vendedor el obligado a soportar el impacto económico, pero éste, a su vez, recargando su importe en el precio de venta al comprador, traslada el gravamen. Se distinguen en este caso dos tipos de contribuyentes: el de derecho (vendedor) y el de hecho (comprador)ö.

En nuestro país el sujeto activo de la obligación tributaria es el Fisco y en algunos casos las Municipalidades. En los Estados que tienen una organización Federal, pueden serlo los Estados Federados y el Gobierno Central, como representante del Estado Federal.

d. Elementos más relevantes de la Obligación Tributaria.

Podemos distinguir en la obligación tributaria los siguientes elementos:

- ⇒ **La Ley:** La obligación tributaria reconoce como fuente única a la Ley. Así lo dispone la Constitución Política de la República al consagrar el principio de la legalidad de los impuestos, como el principio básico que le da una característica única e inconfundible al fenómeno tributario. Tal principio constituye una limitación a la discrecionalidad estatal en materia impositiva.
- ⇒ **El Hecho Gravado:** También designado como hecho imponible o tributario, está constituido por el hecho o circunstancias previstos en la Ley, cuya ocurrencia o cumplimiento dan nacimiento a la obligación tributaria.
- ⇒ **El Sujeto del Impuesto** (sujeto activo y sujeto pasivo)

Sujeto Activo: Es por excelencia el Estado, aunque pueden serlo también las Municipalidades.

El Estado, en virtud de la soberanía que posee tiene el poder de exigir de quienes habitan su territorio o de quienes perciben rentas generadas en el país, una cuota de sus ingresos o riquezas para financiar los servicios públicos y atender a las múltiples necesidades de la comunidad.

Sujeto Pasivo o Contribuyente. Es el deudor del tributo. En otras palabras, la persona a cuyo respecto se dan las circunstancias previstas en la ley para el nacimiento de la obligación tributaria, debiendo por lo tanto entregar al Sujeto Activo, las sumas determinadas por la ley (Impuestos) y cumplir las obligaciones anexas o accesorias.

- ⇒ **La Base Imponible:** Es el valor monetario que se le asigna a la riqueza (bienes), renta, acto o contrato, sobre el cual se aplica la tasa del impuesto para determinar el monto de la obligación tributaria.
- ⇒ **La tasa o porcentaje:** Es la cuantía o razón alícuota o porcentaje del impuesto que se aplica sobre la base imponible.

5. EL DELITO TRIBUTARIO.

Pretender entrar en el estudio de los delitos tributarios sin conocer previamente qué es un delito, es como querer saber qué es un impuesto directo sin antes comprender qué es un impuesto. Por esta razón, será explicado en qué consiste un delito para luego definir el delito tributario y posteriormente diferenciarlo de otras infracciones.

a. Concepto de Delito

El delito es toda acción u omisión voluntaria penada por la [ley](#)⁷. En forma simple, es la comisión de un hecho que la [ley](#) castiga con una cierta [pena](#). Lo que hace característico al delito, es la existencia de una norma jurídica que debe haber sido dictada con anterioridad al hecho, que amenace fija una sanción al que realiza el hecho. Es decir previene la conducta por la amenaza de la sanción, y no por la prohibición. La [ley](#) no prohíbe robar, pero sanciona el robo con penas privativas de libertad.

No sólo se puede cometer un delito a través de realizar un acto, sino también, a través de dejar de hacer algo que la Ley exige que se haga. Esta acción u omisión es voluntaria, entendiéndose como tal aquella que ha sido realizada en forma consiente, con intención de provocar daño a una persona.

b. Concepto de Delito Tributario.

Ya definido lo que se debe entender por delito, se tiene la base para entrar derechamente en el ámbito del delito tributario.

⁷ Véase, artículo 1º del Código Penal.

*"Es toda acción u omisión maliciosa o intencionada en que incurre el contribuyente para ocultar, desfigurar o disminuir las operaciones que efectúa, con el objeto de burlar la ley; utilizando para ello cualquier subterfugio, artimaña, maquinación dolosa que pueda resultar idónea para la evasión tributaria que se pretende"*⁸.

De la definición se puede rescatar que el delito tributario, al igual que los demás delitos, para que se configure, necesita de la concurrencia de una acción u omisión, que sea típica, antijurídica y culpable. Sólo cuando existan conjuntamente en un determinado caso estos elementos, estaremos frente a un delito. La particularidad del delito tributario en relación a los demás delitos consiste en que el acto u omisión que se realiza afecta una obligación tributaria.

En relación con lo definido anteriormente se dará a conocer, algunos delitos realizados por contribuyentes que tienen la intención de faltar al cumplimiento tributario a través de los documentos que deben presentar en las oficinas del SII, en los siguientes casos:

A. El uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores.

Los elementos o requisitos de esta conducta típica son los siguientes:

- ▣ **Que, exista la obligación de emitir la boleta, notas de débito, notas de crédito o facturas.**

Como cuestión previa, resulta importante señalar que el uso de estos documentos, importa necesariamente la obligación de su emisión.

En este punto, cabe tener presente el artículo 88 del C.T., el cuál dispone la obligación de industriales, agricultores y otras personas consideradas vendedores por la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, como así también los importadores, distribuidores y

⁸ DUMAY P., Alejandro. *El Delito Tributario* Santiago, p.1.

comerciantes mayoristas, de emitir facturas o boletas por las transferencias y operaciones que realicen.

Además, ciertamente adquiere particular importancia el D.L. N° 825 que establece el impuesto a las ventas y servicios, que expresamente consagra la obligación de estos contribuyente de emitir boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas, en los distintos casos que se encarga de regular.

⇒ **Que, estos documentos se hayan usados en operaciones anteriores.**

Este requisito no requiere mayor análisis y basta con comprobar en la especie o caso concreto, que el mismo documento se utilice al menos dos veces.

⇒ **Que, el uso de estos documentos sea doloso.**

Este requisito reviste particular importancia en este delito, pues marcará la diferencia entre el mero error y la conducta delictiva a través de la cual se pretende evadir impuestos. En la especie, se debe tener conocimiento que se está utilizando este documento en más de una oportunidad y no obstante esto se persevera en la voluntad de hacerlo.

B. Delito tributario del artículo 97 N° 4 inciso 2 del Código Tributario.

Esta norma prescribe lo siguiente: *"Los contribuyentes afectos al impuesto a las ventas y servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar, serán sancionados con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y con multa del cien por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado"*

Los elementos o requisitos de esta conducta típica son los siguientes:

⇒ **Que, se trate del impuesto a las ventas y servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo.**

En esta parte cabe destacar, que las maniobras descritas en este tipo se producen mayoritariamente en relación con el impuesto a las ventas y servicios, sin embargo, también se puede producir en relación con otros impuestos de retención como el impuesto adicional.

Como se ve, en este caso se encuentra en que la descripción típica se reduce a sancionar una conducta que significa la evasión de ciertos y determinados impuestos, a diferencia de los casos anteriores que pueden significar la evasión de cualquier impuesto.

⇒ **Que, exista una maniobra tendiente a aumentar los créditos o imputaciones que se tiene derecho hacer valer en la determinación de los impuestos.**

En esta parte, se destaca el IVA, impuesto que mayoritariamente se evade con las maniobras que describe el tipo. En este sentido, resulta del caso destacar que el D.L. N° 825, que establece el impuesto al valor agregado, representa un sistema compensatorio en virtud del cual el impuesto se determina por la diferencia entre el impuesto soportado en las compras, que corresponde al crédito fiscal, y el impuestos recargado en las ventas o servicios que presta el contribuyente.

En consecuencia, el aumento o incremento del crédito fiscal permite determinar un menor impuesto, precisamente porque la Ley permite imputarlo o hacerlo valer al débito en el proceso de determinación del impuesto, en términos tales, que mientras mayor crédito tengamos, menor será el impuesto a pagar e incluso si absorbe completamente al débito, genera remanentes que la Ley permite utilizar en los períodos tributarios siguientes.

En este punto, además cabe destacar que debe existir una maniobra, es decir, una maquinación u operación que esté encaminada o dirigida a aumentar el impuesto, y una de las más comunes es la utilización y contabilización de facturas falsas, las que permiten disminuir el impuesto a pagar, justamente por la disminución del débito fiscal que se produce como consecuencia de un mayor crédito.

⇒ **Que, exista malicia en la realización de la maniobra.**

Con este elemento se pretende poner de manifiesto que la conducta debe ser dolosa, es decir, el contribuyente debe tener pleno conocimiento que está realizando una maniobra

para aumentar los créditos o imputaciones con la finalidad de evadir impuestos y la ejecución de tal acto debe ser voluntario.

En este caso la Ley expresamente exige que el sujeto activo o agente del delito tenga una calidad o condición especial, que es la calidad de contribuyente, por esto, en estos delitos, se suele o acostumbra hablar de sujeto activo calificado, sin embargo, por disposición expresa del artículo 100 del C.T., también puede ser sujeto activo del delito el contador si actúa como copartícipe del delito del contribuyente, pues en dicha norma se dispone la comunicabilidad del vínculo.

Con respecto a personas que no son contribuyentes, existe en el ámbito penal discusión doctrinaria, pues se estima que en aquellos casos en que la Ley exige una calidad especial, no podría comunicarse el vínculo, y por tanto no podría sancionarse como autor a un sujeto que no es contribuyente de estos impuestos, sin embargo en estos casos, se ha estimado que se puede proceder a sancionarlos en calidad de cómplices.

C. Delito tributario del artículo 97 N° 4 inciso 3° del Código Tributario.

Esta norma prescribe lo siguiente: "*El que, simulando una operación tributaria o mediante otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado.*"

Los elementos o requisitos de esta conducta típica son los siguientes:

⇒ Que, se obtengan devoluciones de impuestos.

En este caso, conviene destacar que la devolución puede ser de cualquier impuesto, ya sea del IVA o de impuestos a la renta, como ejemplo podemos señalar la devolución del IVA exportadores⁹.

⁹ Véase, Párrafo 8° artículo 36° del Decreto de Ley N° 825.

Como cuestión previa, resulta importante señalar que a diferencia de gran parte de los delitos tributarios, en el caso de este delito la conducta sancionada no está dirigida o encaminada a evadir el impuesto, sino a obtener devoluciones de impuestos que no corresponden, lo que resulta particularmente grave, por cuanto, se sustraen al fisco ingresos que ya se encuentran en arcas fiscales.

⇒ **Que, exista una simulación de una operación tributaria o cualquier otra maniobra fraudulenta.**

Estos requisitos dicen relación con la forma de la conducta a través de la cual se obtiene la devolución de impuestos, conducta que puede ser más o menos complejo pero que lleva siempre implícita el medio engañoso para consumir el ilícito.

Además la norma incluye cualquiera otra maniobra de carácter fraudulento, de manera, de incluir todos aquellos casos en que no alcance a simularse una operación tributaria, pero que no obstante esto se esté en presencia de una conducta engañosa mediante la cual también se obtiene indebidamente devoluciones de impuestos.

⇒ **Que, exista dolo.**

La conducta debe ser dolosa, es decir, el contribuyente debe tener pleno conocimiento que está realizando una maniobra o simulando una operación para obtener devoluciones indebidas y la ejecución de tal acto debe ser voluntaria.

6. DELITOS TRIBUTARIOS CREADOS APARTIR DE JULIO DE 2001.

Se agregan en el artículo 97 del C.T., mediante la Promulgación de la Ley N° 19.738 del 6 de julio del 2001, tres nuevas figuras infraccionales relacionadas con la falsificación de documentos tributarios, práctica de ocurrencia frecuente para "robar" al Fisco.

Las nuevas figuras infraccionales serán utilizadas para combatir los inicios de actividades o modificaciones de su giro, que resultan ser fraudulentos y se presentan al SII con el único propósito de obtener timbraje de facturas que después se òcomercializanö para disminuir

el pago del IVA; el tráfico de Facturas con o sin timbre del SII será también objeto de encauzar estos delitos tributarios¹⁰.

Directamente relacionado con lo anterior, se crea la Fiscalía Anti-Facturas Falsas en el SII para actuar en el campo civil en contra de personas que, no siendo contribuyentes, se prestan o participan activamente en estos ilícitos.

⇒ **Se modificó, el artículo 97 N° 4, introduciéndose el inciso 5°, que se convirtió en el nuevo inciso final, que prescribe lo siguiente:**

"El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con multa de hasta 40 unidades tributarias anuales."

En este caso, se pretende sancionar la circulación de las facturas falsas desde su nacimiento hasta su entrega al contribuyente, independientemente de la contabilización del documento.

Los elementos o requisitos de esta conducta típica son los siguientes:

⇒ **Que, se venda, confeccione o facilite los documentos que indica la norma.**

En este caso, la acción de vender, confeccionar o facilitar, debe recaer sobre un objeto claramente predeterminado por el legislador, que son las guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, es decir, la acción típica no puede recaer sobre ningún otro documento.

Estas acciones pueden ser a cualquier título, es decir, en forma gratuita que no exista una contraprestación de carácter pecuniario para realizar la acción por parte de quien adquiere el documento.

¹⁰ Este trabajo, ha sido modificado, reestructurado y simplificado, en base a un texto de análisis preparado por la Subdirección de Estudios del SII publicado en la página Web: www.sii.cl, que siendo un documento de divulgación general, recoge los fundamentos del mensaje que acompañó el proyecto de ley y las distintas exposiciones a los parlamentarios para su discusión, pero no representa la opinión oficial del Servicio de Impuestos Internos, que conforme a la facultad legal de la interpretación de la norma tributaria, ésta se materializa con la dictación de circulares oficiales que se publican en Internet.

⇒ **Que, los documentos sobre los cuales recae la acción sean falsos.**

En este sentido se debe entender que el documento falso, es aquel que contiene datos o antecedentes que faltan a la verdad, distorsionando la realidad. La falsedad puede ser clasificada en material o ideológica, materia que será analizada más adelante.

Ahora bien, resulta del caso agregar que estos documentos falsos pueden contar o no con la autorización del SII, se incluyó tal expresión para comprender todas las formas de falsedad, pues se podría encontrar con un documento autorizado, no obstante ser falso, y viceversa es posible encontrar un documento no autorizado y no obstante ello, no ser falso, sin embargo, la circunstancia de no estar autorizado es indiciario de falsedad.

⇒ **Que, el objeto de las acciones sea cometer o posibilitar la comisión de los delitos tributarios previstos en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario.**

Aquí no basta con la realización objetiva de la descripción típica, sino además, se requiere que concurra en el sujeto activo del delito el propósito de cometer o posibilitar la comisión del delito tributario, cuestión que significará una mayor exigencia probatoria.

⇒ **Que, exista malicia en la realización de estas acciones.**

En este caso, el carácter doloso de la conducta, se expresa con la palabra "maliciosamente", que utiliza la descripción típica, de tal manera, que el sujeto activo o agente del delito, debe tener conocimiento que esta confeccionando, vendiendo o facilitando, ya sea a título gratuito u oneroso, un documento falso, que contiene física o ideológicamente elementos falsos y que no obstante haberse representado tales hechos persiste y decide consumar la acción.

Antes de existir éste delito, el SII se querrelaba contra los contribuyentes por el Delito de Falsificación de Instrumento Mercantil, lo que consistía en obtener facturas de terceros con o sin su autorización, las cuales se llenaban con información falsa y con ello se cumplía un perjuicio al Fisco en Chile y se condenaba por eso.

≡ **Se modificó, el artículo 97, agregándose los N°s 22 y 23, que prescriben lo siguiente¹¹:**

N° 22: *"El que maliciosamente utilizare los cuños verdaderos u otros medios tecnológicos de autorización del Servicio para defraudar al Fisco, será sancionado con pena de presidio menor en su grado medio a máximo y una multa de hasta seis unidades tributarias anuales."*

N° 23:

Inciso 1°: *"El que maliciosamente proporcione datos o antecedentes falsos en la declaración inicial de actividades o en sus modificaciones o en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo y con multa de hasta ocho unidades tributarias anuales".*

Inciso 2°: *"El que concertado facilitare los medios para que en la referidas presentaciones se incluyan maliciosamente datos o antecedentes falsos, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado mínimo y con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual."*

Este número hace referencia del castigo a la persona que entrega información falsa en los procedimientos de inicio de actividades o en otras declaraciones con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria.

Se sanciona tanto a la persona que realiza iniciación de actividades como también a la persona que presta sus datos, a ésta última con una pena menor.

¹¹ Publicación en el Diario Oficial con fecha 19 de Junio del 2001 fue promulgada la Ley N° 19.738 que contiene *Normas para combatir la evasión tributaria*, la cual realiza modificaciones al Código Tributario Artículo 97°

7. NOCIONES PRELIMINARES DE EVASIÓN TRIBUTARIA.

Existen dos tipos de infracciones tributarias:

- ▣ ***Infracciones administrativas:*** Consiste en el incumplimiento de una obligación tributaria mediante la acción u omisión voluntaria o involuntaria, en la cual no exista dolo.
- ▣ ***Infracciones dolosas:*** Se refiere al incumplimiento de una obligación tributaria mediante la acción u omisión voluntaria, concertada y preconcebida, a sabiendas y con la intención de causar un daño al interés fiscal. Constituye un fraude tributario o delito tributario.

El incumplimiento de la obligación tributaria principal de pago de los tributos, puede representar una Evasión Tributaria.

a. Concepto de Evasión Tributaria

Evadir significa sustraerse, y evasión tributaria es el incumplimiento total o parcial de la declaración y pago de las obligaciones legales que poseen los contribuyentes con el fisco. Según diccionario Evadir òEludir con arte o astucia una dificultad revista¹².ö

Otra definición de Evasión es la que se declara como òFraude u ocultamiento de bienes realizado con el fin de eludir el pago de impuestos.ö

La evasión de impuestos representa una situación de gran inequidad entre quienes cumplen sus obligaciones tributarias y quienes no lo hacen. Corregir esta inequidad no es sólo un imperativo ético, sino también un requisito indispensable para el buen funcionamiento de una economía moderna. En efecto, por un lado, el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de algunas empresas genera una situación de competencia desleal respecto del resto del sector privado.

¹² Véase Diccionario de la Real Academia Española. (www.rae.es)

Por otra parte, el respeto a la normativa tributaria es parte del principio más general de respeto a la Ley que toda economía moderna requiere para funcionar adecuadamente. Si bien en Chile la gran mayoría de las personas paga sus impuestos, la percepción de que existe evasión termina representando un obstáculo para la promoción del cumplimiento voluntario de las Leyes impositivas por parte de los buenos contribuyentes. Así, desde un punto de vista ético, nadie puede oponerse a una iniciativa que persigue el cumplimiento de la Ley.

b. Concepto de Elusión Tributaria

Es la acción voluntaria destinada a evitar el nacimiento de la obligación tributaria con la finalidad de reducir la carga impositiva.

Ejemplo: Realizar una operación o transacción sin que exista una razón de negocio. Comprar una empresa con pérdida tributaria con el sólo propósito de utilizar el beneficio tributario y reducir el impuesto a la renta a pagar.

8. CONCEPTO DE FACTURA.

La factura es un documento que encuentra su origen en el artículo 88 del Código Tributario y en la Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios, esta última indica que:

Las personas que celebren cualquier contrato o convención de los mencionados en los títulos II y III, deberán emitir facturas o boletas, según el caso, por las operaciones que efectúen. Esta obligación regirá aún cuando en la venta de los productos o prestación de los servicios no se apliquen los impuestos de esta Ley, incluso cuando se trate de convenciones que versen sobre bienes o servicios exentos de dichos impuestos¹³.

Situaciones en que se debe emitir facturas¹⁴:

¹³ Véase, artículo 52° de la Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios, contenida en el D.L. 825 de 1974.

¹⁴ Véase, artículo 53° del DL N° 825.

- ⇒ Operaciones que realice el contribuyente con otro contribuyente del IVA. Ventas o promesas de venta de inmuebles de propiedad de empresas constructoras.
- ⇒ Contratos de instalación o confección de especialidades.
- ⇒ Contratos generales de construcción.

9. IMPORTANCIA DE LA FACTURA.

Desde un punto de vista tributario, este documento tiene gran relevancia:

- ⇒ Es el documento de respaldo que sirve a los contribuyentes del IVA para poder utilizar como crédito fiscal el Impuesto soportado en la adquisición de bienes y/o servicios¹⁵.
- ⇒ La factura es el documento más fiscalizado y reglamentado, ya que permite y ha permitido a través de su no emisión, falsificación o simulación. Cometer los más grandes fraudes tributarios o fiscales.

Los contribuyentes afectos al pago del impuesto al valor agregado tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes:

- ⇒ Dicho crédito será equivalente al IVA recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios.

10. REQUISITOS DE LAS FACTURAS¹⁶.

Los requisitos que deben cumplir estos documentos están señalados en el artículo 69 del Reglamento del IVA, sin perjuicio del cual el artículo 71 bis del mismo reglamento faculta al SII para fijar otros requisitos en el carácter de obligatorios.

Es importante tener presente que cualquiera de estos requisitos que no se cumpla, que falte, hace perder el carácter de factura al documento con todas las consecuencias legales que ello implica.

¹⁵ Véase, artículo 23° del DL N° 825.

¹⁶ Véanse, Resoluciones N° 1.661 de 1985 y N° 14 de 2005.

a. Requisitos

- ⇒ Dimensión mínima: 21,5 cm. de ancho y 15 cm. de alto.
- ⇒ El papel del original debe ser blanco.

Se deben emitir a contar del 15 de abril de 2005 en cuatro ejemplares:

- ⇒ el original y la segunda copia es para el cliente.
- ⇒ la primera copia queda en poder del emisor.
- ⇒ la tercera copia o cuadruplicado es exigida por la Ley N° 19.983 y debe contener la leyenda òcuadruplicado cobro ejecutivo ó cesibleö.

Adicionalmente la tercera copia debe disponer de un recuadro en el cual se pueda consignar:

- ⇒ la firma.
- ⇒ nombre y RUT de la persona que acuse recibo ó conforme de las mercaderías
- ⇒ Fecha.
- ⇒ Lugar en que se acuse el recibo conforme.

Contener la siguiente leyenda: òEl acuse recibo que se declara en este acto, de acuerdo a lo dispuesto en la letra b) del Art. 4° y la letra c) del Art. 5 de la Ley N° 19.983 acredita que la entrega de mercaderías o servicios prestados han sido recibidos en total conformidadö

Indicar en forma Impresa.

- ⇒ El nombre completo o razón social del emisor.
- ⇒ Número RUT
- ⇒ Domicilio
- ⇒ Comuna
- ⇒ Giro del negocio
- ⇒ Número telefónico y casilla, cuando corresponda.
- ⇒ Numeradas en forma correlativa.
- ⇒ Nombre o razón social y domicilio del Impresor.

- ⇒ El original debe tener un fondo de color celeste con las siguientes frases intercaladas:
• Su boleta es beneficio para todos, exíjala, • Imprimió fondo (nombre o razón social del Impresor del Fondo, dirección, comuna y RUT).
- ⇒ Tipo de letra con que debe ser impreso el fondo.
- ⇒ El RUT del emisor, la palabra Factura y su número correlativo deben ser impresos en un recuadro de 8 cm. de alto por 8 cm. de largo en el ángulo superior derecho del documento.
- ⇒ Los ejemplares deben llevar impresa la leyenda que indique su destino:

Original	-	cliente
Duplicado	-	SII.
Triplicado	-	control tributario
Cuadruplicado	-	cobro ejecutivo - cesible
Quintuplicado	-	control interno cobranza
- ⇒ Todos los ejemplares distintos del original debe llevar impresa la leyenda: copia de factura no da derecho a crédito fiscal
- ⇒ El triplicado de la factura debe llevarse junto con el original durante el traslado de las mercaderías para ser entregado a los funcionarios del SII que lo requieran.
- ⇒ Si no es retirado por los funcionarios, debe ser conservado por el adquirente.
- ⇒ Deben estar timbradas por el SII antes de su emisión.

Al momento de emitirse la factura se debe consignar lo siguiente:

- ⇒ Fecha de emisión
- ⇒ Los siguientes datos del comprador:
 - Nombre o razón social
 - RUT
 - Domicilio
 - Comuna
 - Giro del negocio
 - Teléfono

- ⇒ Detalle de las mercaderías transferidas, precio unitario y monto total de la operación.
- ⇒ Indicar separadamente el monto del IVA.
- ⇒ Indicar número y fecha de la guía de despacho, cuando corresponda.
- ⇒ Indicar condiciones de venta: contado ó a crédito ó mercadería puesta en bodega del vendedor o comprador, etc.
- ⇒ Las copias se emiten mediante empleo de papel carbónico o sistema autocopiativo.

Las facturas sólo se pueden emitir validamente hasta el 31 de Diciembre del año siguiente al de su timbraje. Con posterioridad a esa fecha no puede ser emitida careciendo de validez tributaria, durante el mes de enero del año siguiente a aquel en que dejan de tener validez tributaria, éstas deben ser anuladas por el contribuyente¹⁷.

La fecha de vigencia debe estar preimpresa con la siguiente leyenda: òFecha vigencia emisión hasta 31 de diciembre 2006ö.

11. MOMENTO EN QUE SE DEBEN EMITIR LAS FACTURAS.

Las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en el DL N° 825 de 1976.

Para determinar la oportunidad en que debe emitirse la factura, es necesario distinguir tres situaciones:

a. Ventas de bienes corporales muebles.

En este caso las facturas deben emitirse en el mismo momento en que se efectúe la entrega real o simbólica de las especies¹⁸.

La Ley permite que los vendedores posterguen la emisión de la factura hasta el 5° día posterior a la terminación del período en que se hubiere realizado la operación.

¹⁷ Véase, Resolución N° 14 de 2005.

¹⁸ Véase, artículo 55° inciso 1°, DL N° 825.

La factura que se emita debe tener la fecha del período tributario en que se efectuó la entrega de las especies.

Si no se emite la factura al momento de la entrega, el vendedor debe entregar en esa oportunidad al adquirente una guía de despacho, documento que es numerado y timbrado por el SII.

Se considera que existe entrega real cuando el vendedor le permite al adquirente la aprehensión material de la especie¹⁹.

Se considera que existe entrega simbólica cuando:

- ⇒ El vendedor entrega al adquirente las llaves del lugar en que el bien se encuentra guardado.
- ⇒ Le entrega las llaves de la especie.
- ⇒ El vendedor transfiere el bien al que ya lo posee por cualquier título no traslativo de dominio.
- ⇒ El vendedor enajena el bien conservando la posesión del mismo.
- ⇒ Los bienes se encuentran a disposición del comprador y éste no los retira por su propia voluntad.

b. Venta de Bienes Corporales Inmuebles.

La regla general es que en los contratos de:

- ⇒ Construcción
- ⇒ Confección o instalación de especialidades
- ⇒ Promesas de venta de inmuebles
- ⇒ Venta de inmuebles

La factura debe emitirse en el momento en que se perciba el pago del precio, o parte de éste, cualquiera sea la oportunidad en que se efectúe el pago.

¹⁹ Véase, artículo 17° del Reglamento del IVA.

Como regla especial, tenemos que en la venta de inmuebles la factura debe emitirse en la fecha de la entrega real o simbólica del bien o de la suscripción de la escritura de venta correspondiente.

c. Servicios.

En la prestación de servicios la factura debe emitirse en el mismo período tributario en que la remuneración se perciba o se ponga a disposición del prestador de servicio²⁰.

12. EMISIÓN ANTICIPADA DE LA FACTURA.

En los números anteriores se ha visto la oportunidad en que deben emitirse las facturas. Este es el plazo máximo, es decir no se pueden emitir después de ese plazo, ya que ello hace incurrir al contribuyente en una infracción tributaria.

Pero nada impide, y así lo ha confirmado el SII en diversos pronunciamientos, que el contribuyente anticipe la emisión de la factura, es decir, que la emita antes de la fecha que la ley indica como fecha en que existe obligación de emitirla.

Como consecuencia, tenemos que el contribuyente queda obligado a pagar el IVA, que se devenga en esta emisión anticipada.²¹

13. CONCEPTO DE FACTURA ELECTRÓNICA.

Es la representación informática de un documento tributario generado electrónicamente, que reemplaza al documento físico pero con idéntico valor legal a éste.

a. Propósito de la Factura Electrónica.

La importancia de implementar un sistema que permita operar con factura electrónica nace de la innegable necesidad de otorgar validez legal al ejemplar electrónico de los documentos tributarios de compra y venta, tales como facturas, notas de crédito, notas de débito, guías de despacho y libros, ya que con ello se optimiza la operación de las empresas y del SII.

²⁰ Véase, artículo 55° inciso 1° del DL N° 825.

²¹ SERRANO, Lisandro. *ðRégimen Tributario Aplicable a la Facturaö*. p. 5 y 6.

b. Principales Características de la Factura Electrónica

- ⇒ Los folios que deberán utilizarse en los documentos tributarios electrónicos (DTE) se autorizan vía Internet.
- ⇒ Se debe enviar al SII, vía Internet, un ejemplar de cada DTE que el contribuyente emita.
- ⇒ Todo DTE va firmado digitalmente por el emisor.
- ⇒ El contribuyente que emite DTE, debe también recibir los documentos tributarios electrónicos que otros contribuyentes le envíen.
- ⇒ Además de los documentos tributarios que emita, los contribuyentes autorizados, deben enviar mensualmente al SII información del libro de Compra y Venta.

c. Ventajas de la factura electrónica para los contribuyentes.

- ⇒ La implementación del sistema permite obtener vía Internet la autorización para generar DTE, evitando el trámite del timbraje físico, que se realiza actualmente en las oficinas del SII.
- ⇒ Podrá ejecutar impresión del DTE en papel corriente y no prefoliado.
- ⇒ Economía de recursos, por que no se requerirá imprimir talonarios con original y dos copias.
- ⇒ Permite eximir a los contribuyentes autorizados, de almacenamiento de documentos en papel, (actualmente de las facturas señaladas).
- ⇒ Gestión informatizada de los documentos, por lo tanto mayor resguardo de la información y menos tiempo de búsqueda de los mismos.
- ⇒ Operar con DTE permite a los contribuyentes hacer importantes mejoras en sus procesos de negocios.
- ⇒ Posee sistemas avanzados de seguridad y encriptación que permite la verificación de la validez de la factura electrónica.

d. Pasos a seguir para emitir una Factura Electrónica.

Cada vez que una empresa desea emitir una factura por medios electrónicos, ésta debe ser enviada por Internet al SII, para su validación en tiempo real. Tras esto y siendo la factura aprobada por SII, ésta puede ser despachada al cliente. Si bien la factura se genera y legaliza por vía electrónica, al momento de mandarla al cliente puede ir en papel, por e-mail y también de manera automática vía servicios Web que conectan los software contables de las empresas.

e. Como debe ser aprobado un D.T.E por SII

- ⇒ Un folio válido el cuál es previamente asignado en rangos por el SII al emisor.
- ⇒ La obtención de rangos de folios para emisión de factura electrónica debe ser firmada por el emisor con un certificado de firma electrónica válido y vigente. Para esto el emisor debe comprar su certificado electrónico que le permitirá firmar documentos electrónicos.
- ⇒ Un formato de archivo llamado XML conformado correctamente.
- ⇒ Almacenamiento por seis años en un medio digital y además debe ser accesible para el receptor durante ese tiempo.

f. Requisitos de los Contribuyentes para operar con Facturas Electrónicas.

- ⇒ Obtener la autorización del SII, emitida mediante resolución personalizada.
- ⇒ Obtener Certificación, de una entidad acredita para ello por el SII, debe tener la capacidad de generar adecuadamente
- ⇒ Obtener Certificados digitales para los firmantes autorizados dentro de su empresa, en las entidades certificadoras acreditadas ante el SII para entregar certificados digitales con fines tributarios.
- ⇒ Registrar en el SII los signatarios autorizados a firmar con sus certificados digitales los documentos tributarios electrónicos de su empresa.

- ⇒ Implementar procedimiento que le permita obtener un rango de folios autorizados desde el SII, vía Internet y alimentar con dicha información su software de facturación o emisión de documentos tributarios electrónicos.
- ⇒ Adecuar su sistema computacional de facturación para incorporar la generación de los documentos tributarios electrónicos, en el formato estándar definido por el SII, y generar el timbre electrónico de acuerdo con el algoritmo indicado por el SII.
- ⇒ Firmar, con llave privada del contribuyente emisor o signatario autorizado, el DTE completo.
- ⇒ Contar con software de manejo de códigos de barra 2D (PDF417) que le permita generar e imprimir un código de barra 2D que contenga la información especificada por el SII.
- ⇒ Adecuar sus procedimientos y formularios de impresión, para la correcta impresión del documento, según la norma del SII, incluyendo el timbre electrónico en representación gráfica PDF417.
- ⇒ Implementar la generación computacional de la información de los libros de compra y de venta, en el formato estándar definido por el SII.
- ⇒ Implementar el mecanismo para enviar los documentos e información de los libros al SII, vía Internet y al receptor electrónico los documentos por el medio que acuerden mutuamente.
- ⇒ Definir un procedimiento de respaldo y recuperación de DTE, ya que el ejemplar enviado al SII se conservará sólo para uso tributario.²²

14. CONCEPTO DE FACTURA FALSA.

Las facturas son documentos frecuentemente empleados para cometer irregularidades tributarias con el fin de evadir impuestos. Por esta razón no solamente se castigan ciertas conductas en las cuales éstas se utilizan como medio de comisión de un delito, sino también su confección, venta o facilitación, para cometer o posibilitar la comisión de los delitos tributarios de los tres primeros incisos del N° 4 del artículo 97.

²² CSC-CHILE, Consultores Ltda. *“Sistema de Administración de Documentos Tributarios (DTEM)”*

a. Concepto de Falsedad Material

La falsedad material se produce cuando en el documento se han adulterado los elementos físicos que conforman la factura, esto es, cuando se produce una imitación de un modelo verdadero y/o legítimo, por ejemplo, cuando se hace una factura en una imprenta consignando un nombre, domicilio, Rut, numeración u otro dato o elemento esencial que no corresponda a la realidad.

Así también, cuando estos antecedentes son verídicos, y se imitan los timbres y sellos del Servicio de Impuestos Internos.

b. Concepto de Falsedad Ideológica

La falsedad ideológica se produce cuando, no estando alterada la materialidad del documento, las operaciones que en ella se consignan son mentirosas o no existentes, es decir, es el contenido el mentiroso. La falsedad ideológica normalmente ampara operaciones inexistentes u operaciones reales por montos o especies diferentes a las verdaderas; desde otro punto de vista, este tipo de falsificación requiere un esfuerzo probatorio mucho mayor, ya que significa crear una simulación, en otras palabras, el concierto de dos o más personas destinadas a dar una imagen real a una operación total o parcialmente inexistente.

15. COMPARACIÓN DE FACTURA FALSA Y NO FIDEDIGNA

La factura falsa es aquella que falta a la verdad o realidad de los datos del contribuyente (contenido de la misma) y la no fidedigna es la que posee irregularidades, o sea, hacen presumir que no se ajustan a la operación.

Dentro de los casos de Factura no fidedigna se pueden señalar los siguientes:

- ⇒ las facturas emitidas por un proveedor no ubicado,
- ⇒ factura emitida sin respetar la correlatividad,
- ⇒ factura que no contiene timbraje,
- ⇒ factura que registra un giro diferente del inscrito en el SII,

- ⇒ aquella en la que se han omitido datos esenciales.
- ⇒ Factura con correcciones, enmendadoras o interlineaciones en su texto.
- ⇒ Casos en que no haya concordancia entre los distintos ejemplares de la misma factura, etc.

16 COMPARACIÓN DE FACTURA FALSA Y FACTURA IRREGULAR

Junto a la factura falsa, que constituye un delito, está también lo que se conoce como la "Factura Irregular", que es aquella en que, básicamente, quien la emitió mantiene algún problema pendiente con el Fisco. No haber pagado en forma oportuna sus impuestos, no haber concurrido a las citaciones que le ha hecho el SII y no ser encontrado en su domicilio, son ejemplos de circunstancias que vuelven a un contribuyente y a la factura que emite en irregular.

En estos casos, el que recibe la factura no tiene cómo saber que quien se la entrega tiene un problema. Sin embargo, la ley sanciona al que recibe la factura, no permitiéndole rebajar como crédito fiscal el IVA que consta en ella. En todo caso, la ley ha permitido liberar de responsabilidad al contribuyente que prueba que pagó efectivamente la factura recibida, a través de los medios que provee la normativa vigente.

La intención del Fisco en el último proyecto de reforma tributaria era que cada contribuyente se transforme en una especie de fiscalizador respecto de sus proveedores, debiendo verificar los antecedentes de estos últimos. Si bien dicha propuesta finalmente no se aprobó, muestra una peligrosa tendencia de la autoridad en creer que el problema se soluciona obligando a que cada contribuyente se transforme en un fiscalizador del IVA. Ejemplo de esta tendencia son ciertas instrucciones que ha emitido el SII, con relación a los contribuyentes que son exportadores respecto de las facturas que reciben.

Existen así dos fenómenos totalmente diferentes, si bien ambos inciden en una menor recaudación tributaria. Por un lado, las facturas falsas, que constituyen un problema de criminalidad, y, por otro, las facturas irregulares, que pasan a ser un problema de fiscalización del SII sobre los contribuyentes. Por lo mismo, la forma de enfrentar ambos fenómenos debe ser diferente.

Como podrá imaginarse el lector, quien adquiere una factura falsa, como cualquier delincuente, comete el delito confiando en las pocas probabilidades de ser detectado. Por ello, los cambios que puedan hacerse en la ley aumentando penas o sanciones afectarán poco su conducta si persiste la idea de impunidad. Lo único que puede hacer cambiar a este delincuente tributario es un incremento sustancial del riesgo de ser descubierto. ¿Cómo se logra esto? Por un lado, aumentando significativamente la labor policial especializada en estos delitos. Así lo ha entendido últimamente el propio SII, al crear lo que ha llamado Fiscalías Anti Facturas Falsas para perseguir a quienes cometen este delito.

Un camino adicional, que parece sería muy útil, es establecer incentivos de tipo procesal y/o pecuniario (por ejemplo, inmunidades o recompensas) a quienes informen o ayuden a la aclaración de estos delitos. Finalmente, me parece importante generar un diálogo con la comunidad empresarial -especialmente de la pequeña y mediana empresa- para buscar herramientas de cooperación contra este delito. Si consideramos los grandes montos evadidos, la rentabilidad de cualquier gasto que se haga en esta materia es enorme.

Por otro lado, en materia de facturas irregulares lo que corresponde es aumentar la fiscalización del SII sobre quienes presentan problemas. No parece razonable imponer más exigencias a quienes reciben una factura, además de las ya existentes de verificar los elementos externos y ser capaces de probar la efectividad del pago de la operación²³.

²³ SOTO, Edmundo. Publicación artículo en la página web de la Universidad Católica de la Santísima Concepción, www.ucsc.cl. (VIII Región, Chile).

17. EL CRÉDITO FISCAL, FACTURA FALSA, FACTURA NO FIDEDIGNA Y ARTÍCULO 23 N °5 DE LA LEY DE IMPUESTOS A LAS VENTAS Y SERVICIOS.

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 en que el contribuyente pague una fracción del precio o remuneración a lo menos equivalente al monto del impuesto que grave la operación respectiva, independientemente del plazo o condición de pago convenidos con el vendedor o prestador del servicio, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes²⁴:

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.

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:

- ⇒ Con un cheque nominativo a nombre del emisor de la factura, girado contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio.
- ⇒ Haber anotado por el librador 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.

²⁴ Véase, artículo 5° Letra b) N° 1 de la Ley 19.738 del año 2001, la cual modifica el Artículo 23° N°5 del Decreto de

Con todo, si con posterioridad al pago de una factura, ésta fuere 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:

- ⇒ La emisión y pago de cheque, mediante el documento original o fotocopia de éste.
- ⇒ Tener registrada la respectiva cuenta corriente bancaria en la contabilidad, si está obligado a llevarla.
- ⇒ Que la factura cumple con las obligaciones formales establecidas por las leyes y reglamentos.
- ⇒ 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 2° y 3°, 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 obtenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura.

a. Procedimiento para la aplicación del mecanismo contemplado en el N° 5 del Art. 23 del DL N° 825.

Ante la presencia de facturas que aparezcan como falsas, los fiscalizadores deben seguir el procedimiento contemplado en la Circ. N° 60/01.

En el caso de tratarse de facturas no fidedignas, o que no cumplan con los requisitos establecidos en las leyes, reglamentos o instrucciones del Servicio de Impuestos Internos, o que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, los fiscalizadores deberán citar al contribuyente haciéndole presente dichas circunstancias.

El contribuyente podrá rechazar las imputaciones del Servicio o asilarse en lo dispuesto en los incisos 2° y 3° del N° 5 del Art. 23°.

En esta situación, los fiscalizadores verificarán si se cumple con los requisitos señalados en los referidos párrafos anteriores, y si estiman necesario pedirán, además, que se acredite por el contribuyente la efectividad material de la operación y su monto.

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 corresponda.

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.

b. Prueba de que el IVA ha sido recargado y pagado.

Se elimina el efecto de pérdida del derecho a crédito fiscal del IVA recargado o retenido en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios o que han sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de dicho tributo, pero que dan cuenta de operaciones reales, cuando se acredita que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor²⁵.

Para los efectos de utilizar el crédito fiscal, se requiere acreditar la concurrencia de los siguientes requisitos copulativos:

- ⇒ Que el impuesto ha sido recargado separadamente en la factura respectiva.

La prueba de que se recargó el impuesto sólo puede emanar de la propia factura y, por consiguiente, el requisito que se exige acreditar deberá cumplirse exhibiendo la correspondiente factura.

²⁵ Véase, inciso penúltimo del N° 5 del Art. 23 del Decreto de Ley N° 825

- ⇒ Que el vendedor ha enterado efectivamente en arcas fiscales el impuesto recargado en la factura

El contribuyente deberá proporcionar al Servicio, todos los elementos de prueba²⁶, tanto los que deben obrar en su poder, como los correspondientes a su vendedor, que sean necesarios para verificar la concurrencia de este requisito.

Para efectuar la comprobación del requisito que se comenta, deberá auditarse la declaración del IVA correspondiente al mes de emisión de la factura impugnada, verificando, en primer lugar, que ella ha sido incluida en dicha declaración, la cual debe contener todos los elementos para establecer correctamente el impuesto a pagar o el remanente de crédito resultante, prestando especial atención a la corrección y procedencia de los créditos y débitos fiscales, y, como es obvio, a que el impuesto correspondiente haya sido enterado en arcas fiscales, cuando en el período haya resultado impuesto a pagar.

18. FACTURA FALSA Y PRESCRIPCIÓN.

El Profesor Alejandro Dumay Peña, ha escrito, comentando un fallo de la Corte de Rancagua, que *“Es frecuente que en las liquidaciones sobre privación de créditos fiscales fundadas en la falsedad de facturas, se pretenda por los fiscalizadores, dar aplicación al plazo extraordinario de prescripción de 6 años, que el inciso segundo del artículo 200 del C.T. establece para el caso de declaraciones maliciosamente falsas*

Para ello se hace referencia a las irregularidades que se habrían detectado a los emisores de las facturas cuestionadas proveedores del contribuyente que es objeto de las liquidaciones, dejándose constancia de las acciones penales que por delito tributario se habrían deducido o habrán de deducirse en contra de tales contribuyentes.

Se asume, de este modo, que el dolo con que habrían procedido los proveedores, es decir, los emisores de las facturas cuestionadas “contaminarían” al contribuyente receptor de

²⁶ Elementos de prueba, tales como: libros de contabilidad, documentos, declaraciones, etc

los documentos y permitirían, de un modo automático, calificar sus declaraciones como maliciosamente falsas²⁷.

Por cierto que dicho criterio debe ser rechazado, aun en el caso en que el contribuyente receptor de los documentos y objeto de las liquidaciones, hubiere sido involucrado -como cómplice o coautor-, en la querrela que se hubiere deducido y, con mayor razón, en el caso de no existir querrela por declaración maliciosamente falsa en contra del contribuyente respecto del cual se pretende la ampliación del plazo de prescripción.

Lo anterior, confirma la tesis de que no se puede asumir tal supuesto legal en tanto no sea acreditado y agrega que aun en el caso de existir una causa criminal por el delito referido, no procede que se considere en forma anticipadamente, para los efectos de la prescripción especial de 6 años, que la actuación del reclamante haya sido dolosa, en tanto no exista fallo en el proceso criminal que así lo declare.

Agrega el tribunal que ello es sin perjuicio que, resuelto el juicio penal, puedan practicarse las liquidaciones de acuerdo al plazo extraordinario de prescripción aplicable en el caso de declaraciones maliciosas.

La norma del inciso segundo del artículo 200 del C.T., no deja entregada la aplicación del plazo extraordinario de prescripción a la discrecionalidad del Servicio, sino que, por el contrario, lo condiciona a un hecho concreto y objetivo, cual es el carácter maliciosamente falso de las declaraciones presentadas.

Como dicha conducta es constitutiva de un delito, no puede asumirse ni darse por establecida unilateralmente por el funcionario fiscalizador, ni siquiera por el tribunal que conoce del reclamo, sino que, exclusiva y privativamente, por el juez del crimen, encargado de establecer o determinar si, efectivamente, el contribuyente incurrió en la presentación de declaraciones maliciosamente falsas.

De otro modo podría producirse el absurdo de que las liquidaciones practicadas al contribuyente, por supuesta falsedad ideológica de las facturas sustentatorias del crédito (inexistencia de la operación), y conforme al plazo extraordinario de prescripción

²⁷ Figura penal prevista y sancionada en el artículo 97 N° 4 del mismo Código Tributario.

de seis años, que supone declaración maliciosamente falsa, deban ser dejadas sin efecto, por establecerse en el proceso de reclamación que las declaraciones estuvieron ajustadas a la ley.

En tal caso, se enfrentaría al contrasentido de que las declaraciones, que ni siquiera resultaron ser falsas o erróneas, habrían sido impugnadas a través de liquidaciones que se practicaron sobre la base de su calidad de maliciosamente falsas.

Por otra parte, la circunstancia de que el supuesto o requisito exigido por la ley para que opere el plazo extraordinario de prescripción, corresponda, literalmente, a una conducta definida como delito, en el propio C.T., lleva por sí sola, a descartar cualquiera interpretación que signifique discrecionalidad.

La referida conducta, presentación de declaraciones maliciosamente falsas, no puede ser materia de una decisión administrativa, que a su vez implica un juzgamiento anticipado de la conducta del contribuyente.

Todo ello valida y respalda el criterio de la jurisprudencia citada, no sólo en cuanto no cabe imputar conducta dolosa a un contribuyente en contra del cual ni siquiera se ha deducido querrela, sino que en cuanto no basta la interposición de la querrela para dar por establecida la malicia.

Como se señala, la interposición de querrela demuestra, precisamente, que la declaración de haber sido maliciosa la actuación del contribuyente, fue entregada a la justicia criminal y, por lo mismo, no cabe asumir anticipadamente dicho comportamiento en tanto no exista fallo en tal sentido.

Este es el aspecto más relevante o destacable del fallo, puesto que, con erróneo criterio, el Servicio había estimado que existiría consecuencia por el solo hecho de practicarse, por una parte, las liquidaciones en base a prescripción de seis años y, paralelamente, la interposición de querrela por declaración maliciosamente falsa.

Obviamente, si el Servicio practica liquidaciones bajo el supuesto de que las declaraciones han sido maliciosamente falsas, para efectos del plazo de prescripción y,

por otra parte, no deduce querrela, el contrasentido o falta de consecuencia se hace más evidente.

Cuando el contribuyente deduce reclamación solicitando se dejen sin efecto las liquidaciones practicadas fuera del plazo de prescripción, corresponde al juez tributario resolver si procede aplicar el plazo común de tres años o el especial de seis, que la Ley establece para el caso de declaraciones maliciosamente falsas²⁸.

²⁸ DUMAY P., Alejandro. (Rancagua, 2000)

CAPITULO III

FACTURAS FALSAS

19. CARACTERISTICAS DE FACTURAS FALSAS

- ⇒ Se está frente a facturas falsas o no fidedignas, cuando los requisitos de fondo y forma de las facturas no se cumplen y su materialidad o contenido falta a la verdad, es decir, Imita una factura auténtica y siendo auténtica es adulterada,
- ⇒ Da cuenta de una operación inexistente,
- ⇒ Contiene timbre falsificado del Servicio de Impuestos Internos,
- ⇒ Es emitida por quien no tiene iniciación de actividades,
- ⇒ Siendo de compra es emitida sobre la base de una guía de despacho falsa,
- ⇒ Contiene Rut, nombre y domicilio de otra persona,
- ⇒ Indica guías de despacho inexistente,
- ⇒ Indica un vendedor inexistente,
- ⇒ Contiene datos esenciales no coincidentes con el resto de los ejemplares de la misma.
- ⇒ Facturas de las cuales existe aviso de extravío, encontrándose sin emitir por parte de su titular,

Se debe tener presente que dichas características están plenamente relacionadas con la clasificación de facturas falsas

a. Tipos de Facturas Falsas y no Fidedignas.

Luego de analizar las entrevistas y conversaciones realizadas a distintos expertos del Área Tributaria, entre ellos la Srta. Paula Arancibia²⁹ y el Sr. Job Collao³⁰, como también analizar distintos artículos de prensa, llegamos a presentar las siguientes figuras de facturas falsas, las cuales definiremos a continuación:

- ⇒ **Colgados:** Esta figura se da cuando una persona X, toma los datos de una empresa real y manda a confeccionar las facturas a nombre de esa empresa (sin autorización de ésta y sin conocimiento alguno), para luego emitirla a algún comprador de su producto o servicio.
- ⇒ **Palos Blancos:** se produce cuando, una persona X toma los datos de otra, realiza iniciación de actividades y procede a emitir facturas a nombre de la persona antes mencionada.
- ⇒ **Empresas Ficticias:** son empresas que no existen realmente, sólo existen en papel, algunas de estas empresas logran timbraje de documentos, otras no, pero éstas jamás han existido, sólo lo hacen para vender o facilitar facturas falsas.
- ⇒ **Factura Falsa Real (Documentación Adulterada):** es una factura que corresponde a una transacción real, pero el contribuyente que la recibe, la altera para aprovechar un beneficio fiscal mayor.
- ⇒ **Venta Real con Factura de Tercero:** corresponde cuando se entrega una factura que supuestamente corresponde a un tercero, pero que en algunos casos, ni siquiera tiene iniciación de actividades.
- ⇒ **Factura de Tercero Sin Transacción:** es cuando alguien roba una factura de otro y la entrega, por servicios o mercaderías.

b. Desarrollo Explicativo de cada Figura.

Para poder comprender la actuación de cada una de estas figuras hay que entender lo siguiente:

²⁹ Encargada Fiscalía Anti-Facturas Falsas, SII 8ª Dirección Regional.

³⁰ Docente Universidad del Bio Bio, Ex Director Regional SII.

- ⇒ **Colgados:** Esta figura acontece suplantando a contribuyentes de buen comportamiento, que tienen buena imagen comercial, utilizando la numeración y formato de facturas timbradas, pero con un cuño falso para darle apariencia de verdaderas. Luego, necesitamos saber a cuantas personas afecta esta figura, ésta afecta tanto al comprador de la factura como a la persona cuyos datos fueron usados para la confección de la factura, así como también debería afectar a la imprenta que confeccionó la factura sin pedir identificación necesaria para confeccionar el documento falso. Pero como el objeto de nuestro estudio consiste en definir los alcances de los contribuyentes que se ven afectados involuntariamente en este tipo de ilícito, nos enfocaremos solamente en ellos.

Lo mencionado anteriormente, lo explicaremos a través de un caso verídico, que presenta a una Sociedad Anónima que fue descubierta durante una fiscalización y se muestra dispuesta a colaborar. Cabe destacar que la empresa se querelló contra todos los que resulten responsables.

Esta Sociedad Anónima recibe una factura por \$3.000.000.- (por bienes que enajena, ejemplo mariscos) y para su resguardo, paga con un cheque nominativo, según lo estipulado en artículo 23 N° 5 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

El problema radica en que la Sociedad afectada no se cercioró que la factura recibida fuera de la persona que efectivamente le vendió los productos, Además ocurre que el cheque fue cobrado por una persona ajena (un taxista) a la cual se le pagó por cobrar este cheque con un poder fraudulento otorgado supuestamente por el representante legal de la empresa emisora de la factura y receptora del cheque.

La empresa afectada al ser descubierta en la fiscalización del S.I.I., queda sancionada con las multas sobre el impuesto de primera categoría, además del IVA que recuperó por esta operación.

Como opción general para este tipo de casos³¹, existe una solución simple, que es el Cambio de Sujeto en los productos primarios, según Resolución Exenta N° 3311 del 30 de

³¹ Sólo para los contribuyentes que declaren renta efectiva en Primera Categoría sobre la base de contabilidad completa y hayan efectuado ventas netas anuales, al 31 de diciembre de 1999, por un monto igual o superior a 200 millones de pesos o bien que, a partir del 01 de julio de 2000, hubieren completado

junio de 2000, del 27 de Junio de 1997 del S.I.I.. Pero como los montos del caso práctico son inferiores, sólo la presentamos como solución para este posible escenario.

Luego, tenemos que identificar a los involucrados y dividirlos para poder entender mejor los ilícitos específicos que cometieron y las sanciones Tributarias que corresponden a cada uno de ellos.

En primer lugar tenemos al individuo que toma los datos de otra persona y envía a confeccionar la factura, a éste lo denominaremos: **“CONTRIBUYENTE COLGADO”**³², éste Contribuyente Colgado, elude intencionalmente su obligación tributaria, al vender sus productos con una factura que no es de él. Esto conlleva a que sus ventas se muestren disminuidas y por ende, tenga IVA Débitos menores a los que corresponde y pague menos impuesto en su declaración de IVA mensual, Además de alterar su inventario y afectar su Balance General y su posterior Impuesto de 1ª Categoría³³.

Las Sanciones para este tipo de infracciones tributarias están definidas en el artículo 97 N° 4 inciso 5° que dice: *“El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre de Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con una multa de asta 40 unidades tributarias anuales.”*

Por lo tanto, se expone a sanciones tanto económicas como penales, a raíz del ilícito cometido.

ventas, por un monto igual o superior a 200 millones de pesos, durante el transcurso de los doce meses anteriores.

³² El cual además da el nombre a la primera Figura propuesta de Factura Falsa.

³³ El Impuesto de Primera Categoría grava las rentas provenientes del capital obtenido, entre otras, por las empresas comerciales, industriales, mineras, servicio, etc., con una tasa vigente a contar del 1 de enero del año 2004 de un 17%. Este impuesto se aplica sobre la base de las utilidades percibidas o devengadas en el caso de empresas que declaren su renta efectiva determinada mediante contabilidad, planillas o contratos. La excepción la constituyen los contribuyentes de los sectores agrícola, minero y transporte, que pueden tributar a base de la renta presunta, cuando cumplan con los requisitos que exige la Ley de la Renta.

En primer lugar, se vería afectado en que frente al SII, aparecería aumentado su débito fiscal, por una factura que jamás emitió, así como también puede sufrir una duplicidad³⁴ de una de sus facturas a raíz de lo mencionado anteriormente.

Luego nos encontramos frente al segundo afectado de nuestro supuesto, el cual partió con problemas desde el principio al no cerciorarse que la factura que recibió por la compra realizada, fuera realmente del contribuyente que le vendió los productos. Además, de haber usado un crédito fiscal contra sus ventas, que no tiene validez legal, ya que la factura es irregular, y el rechazo como gasto necesario o costo directo, según corresponda, en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría.

⇒ **Palos Blancos:** La naturaleza de esta figura muestra que el contribuyente afectado puede o no saber que sus datos están siendo utilizados maliciosamente. Por lo tanto, es necesario definir si está en conocimiento o no, ya que a la hora de ser descubierto el fraude, éste tendrá que comparecer ante las citaciones y notificaciones del SII para defender su situación.

En el caso de que este contribuyente no supiera que sus datos fueron utilizados tendría que usarlo en su defensa, pero para la persona que hace funcionar el fraude, significa un negocio lucrativo, pues al vender y entregar facturas que no le pertenecen, no tiene que declarar ni pagar impuestos. Es más ni siquiera tiene que tener inicio de actividades. Además es importante mencionar que este fraude lo puede cometer cualquier persona, que use a otra como *õPalo Blancoö*.

Ahora bien, el Palo Blanco utilizado tendría problemas con la presentación de sus declaraciones y posteriores pagos de impuestos, por lo cual se le aplicaría las sanciones del artículo 97° N° 11 del Código Tributario, el cual estipula lo siguiente: *õEl retardo en enterar en Tesorería impuestos sujetos a retención o recargo, con multa de un diez por ciento de los impuestos adeudados. La multa indicada se aumentará en un dos por ciento por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del treinta por ciento de los impuestos adeudados.ö*

³⁴ Corresponde a la existencia de una factura emitida 2 veces con el mismo correlativo.

En los casos en que la omisión de la declaración en todo o en parte de los impuestos que se encuentren retenidos o recargados haya sido detectada por el Servicio en procesos de fiscalización, la multa prevista en este número y su límite máximo, serán de veinte y sesenta por ciento, respectivamente.

⇒ **Empresas Ficticias:** Esta Figura es más compleja que las anteriores, desde el punto de vista legal, puesto que en su esencia hace alusión a una organización criminal con cierto patrón de conducta destinado a hacer muy complejo su accionar y difícil su detección, que actúa normalmente con cierta sofisticación y que está hecha para engañar al resto de los contribuyentes y hacerlos incurrir en el fraude de Facturas Falsas, o simplemente para ayudar a quienes lucran con este tipo de Delito. Estas mafias existen porque hay empresas que optan por comprarlas en un intento por disminuir el pago de impuestos o bien para pretender devoluciones de impuestos que no les corresponden.

Para definir a los involucrados en esta figura, debemos definir los alcances de ésta y proponer un supuesto, el cual, en este caso en especial se asume que todos los involucrados incurrir en este delito de manera voluntaria y con conocimiento de que lo que hacen constituye fraude. Entonces, definimos dos partes: la parte emisora de la factura falsa, como la receptora de la misma.

El revuelo causado por los acontecimientos del último tiempo respecto a las Empresas Ficticias como PUBLICAM, LO VALLEDOR y TRONY, entre otras, nos llevan a explicar

esta figura con antecedentes de estas situaciones. Siendo la primera empresa mencionada la más involucradas en los escándalos de Chiledeportes y el escándalo de las facturas falsas en las Campañas Políticas de las pasadas elecciones parlamentarias. Con todo, *se trata de un caso complejo, tal vez el más relevante de los últimos años en materia de facturas falsas*³⁵.

A la empresa emisora como a las empresas receptoras de estos documentos falsos, el SII debería acusarlas del delito previsto en el artículo 97º, número cuatro, inciso final, del

³⁵ ESCOBAR, Ricardo. Funcionario S.II., Entrevista a emol.cl (Santiago, 22 nov. 2006)

Código Tributario, que sanciona la venta, confección, facilitación, circulación y transferencia a cualquier título de facturas, con el objeto de rebajar maliciosa y dolosamente la carga por concepto de IVA u obtener devoluciones indebidas de impuestos, aumentando indebidamente los créditos fiscales.

Por lo tanto, en esta figura tenemos que los mandatarios de la *õEmpresa Ficticiaö* arriesgan las sanciones del Art. 97 N° 23 del C.T.³⁶, por Inicio de actividades con documentación no fidedigna. Por otro lado, el emisor como el receptor de estas facturas irregulares arriesgan las sanciones contenidas en el Art. 97 N° 4 Inciso Final del C.T.³⁷.

⇒ ***Factura Falsa Real (Documentación Adulterada):*** Esta figura concentra un fraude de carácter voluntario por parte del contribuyente que lo comete, ya que adultera un documento que se había emitido realmente por una operación comercial real, para aprovechar un beneficio fiscal mayor del que merece por esta transacción. Esta figura se puede clasificar como colgados o palo blanco pero la definiremos separadamente para reconocerla en los casos que se puedan cometer.

En esta figura es necesario aclarar que también existen dos partes involucradas, pero con distinta intención, ya que una parte lo hace sabiendo del fraude y la otra sólo es partícipe de este ilícito de manera involuntaria, o sea, sería la contraparte afectada.

⇒ ***Venta Real con Factura de Tercero:*** Acá estamos frente a una figura que por su naturaleza nos hace entender que es completa y absolutamente irregular, puesto que los datos contenidos en la factura son de contribuyentes que ni siquiera existen o en su defecto existen pero con otros datos.

Esto último hace mención al caso en que son usados parcialmente los datos de un contribuyente y el resto de éstos son inventados, alterados, modificados o cualquier forma utilizada para que no coincidan y no correspondan al mismo.

⇒ ***Factura de Tercero Sin Transacción:*** Desde el punto de vista legal, la figura menos correcta de todas las mencionadas anteriormente, sería ésta. Puesto que el

³⁶ Véase, artículo 97° N° 23, del Código Tributario.

³⁷ Véase, artículo 97° N° 4 inciso final, del Código Tributario.

documento (factura) que se entrega a cambio de la mercadería es hurtado, prestado o facilitado, y se da casi siempre a contribuyentes que cumplen sin problemas todas sus obligaciones tributarias. Esta figura se da normalmente por que es más fácil hurtar una factura y venderla que robar un cheque e intentar cobrarlo. O sea, esta figura también la podemos clasificar dentro de los Colgados o Palos Blancos, con las respectivas consecuencias para cada caso. En el caso de que el contribuyente haya dado aviso al S.I.I. de la situación, se expone igual a las sanciones del artículo 97° del Código Tributario³⁸.

20. FIGURA DE LA CADENA DEL FRAUDE CON FACTURAS FALSAS O IRREGULARES

Constituye un complemento o solución final de un gran telaraña de fraudes que envuelven a varios contribuyentes al mismo tiempo, esto ocurre cuando una persona x emite una factura irregular a otra, esta persona x, a su vez había recibido conscientemente una factura falsa de otro contribuyente que también había recibido y así sucesivamente hasta llegar a la persona a la cual se sorprende cometiendo fraude a través de una de las figuras antes mencionadas,

como son: *Colgados, Palos Blancos, Empresas Ficticias, Documentación Adulterada, Venta real con factura de terceros, Factura de tercero sin transacción*. Los cuales en la mayoría de los casos al momento de ser descubiertos, ya es imposible ubicarlos. Cabe señalar que esta figura actúa con todos los involucrados en ellas de manera voluntaria en el ilícito, solamente la última persona que sería la persona x, no sabe que esta incurriendo en un delito.

³⁸ Véase, artículo 97° N° 16 del Código Tributario.

CAPITULO IV

PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE FALSEDAD EN LAS FACTURAS.

21. FISCALÍA ANTI FACTURAS FALSAS³⁹.

La creación de la Fiscalía Anti Facturas Falsas constituye una de las mayores innovaciones que se ha introducido desde el punto de vista estructural en la forma en que la administración tributaria aborda el fenómeno de la aplicación de créditos indebidos amparados en la utilización de documentación irregular.

La nueva Fiscalía tiene competencia en todo el territorio nacional y se dedica a presentar y sostener acciones criminales ante los tribunales de Justicia por delitos comunes detectados en las labores de fiscalización ordinaria que ejecuta el Servicio, tales como la utilización de documentación falsificada, falsificación de sellos del Servicio y el uso de estos sellos, declaraciones juradas en las que se falta a la verdad y otras figuras delictivas.

La gran novedad en estos casos es que se trata de querellas por delitos comunes, lo que al margen de agilizar la investigación de los casos, permite accionar ante los Tribunales de Justicia no sólo en contra del contribuyente que comete delito tributario, sino que perseguir la responsabilidad penal de los sujetos u organizaciones que otorgan a terceros los medios para defraudar al Fisco y que habitualmente que daban fuera de las figuras delictivas sancionadas como delitos tributarios.

Otra tarea clave que cumple la Fiscalía Anti Facturas Falsas es la de crear y mantener una base de datos actualizada respecto de las acciones ejercidas y sus resultados, como asimismo, respecto de los sujetos que participan en estos ilícitos, de manera de identificar a los grupos organizados que utilizan facturas falsas y elaborar un mapa sobre el origen y

³⁹ Departamento Regulador de las facturas falsas dentro del SII, que fue creada el año 2001 con el propósito de disminuir la evasión tributaria.

empleo de documentos falsos en el país, de manera de orientar las labores de fiscalización y de acción penal hacia esos sectores.

22. ACTUACIÓN DE LA FISCALIA ANTI FACTURAS FALSAS.

En los casos en que se detecte el uso de facturas falsas, el área de fiscalización deberá remitir a la oficina jurídica regional, o de la Fiscalía Nacional Anti Facturas Falsas, si la detección hubiere sido materializada por una unidad de la dirección nacional, los antecedentes recopilados, a efecto que se pueda definir el eventual ejercicio de acciones criminales por los delitos previstos y sancionados en el inciso final del número 4 del artículo 97 del C.T., en el número 22 ó 23 del mismo artículo o por delitos comunes, que se configuren con los hechos detectados.

A tal fin, deberán remitirse, a lo menos, los siguientes antecedentes:

- ⇒ Las facturas impugnadas.
- ⇒ Informe del fiscalizador, que indique claramente cuales son los antecedentes que permiten entender configurado el ilícito.
- ⇒ En su caso, declaración jurada del contribuyente.
- ⇒ En su caso, la individualización del "proveedor" de la factura o facturas y antecedentes que se tengan de él⁴⁰.

De este modo, y detectada una factura falsa en cualquier lugar del país, ya sea que tenga timbre del SII o carezca de él, la Fiscalía evaluará rápidamente los antecedentes y determinará si presenta o no de forma inmediata una querrela criminal por estas conductas ilícitas, privilegiando las acciones criminales cuando se trate de grupos organizados o concertados para defraudar al fisco.

⁴⁰ Véanse, Circular N° 60 del 4 de Septiembre del 2001.

En este sentido, los contribuyentes tienen que tener cuidado de no aumentar sus créditos con compras que no han efectuado a través de la incorporación de facturas falsas en su contabilidad y adoptar los debidos resguardos para no recibir documentos falsos, ya que frente a estas situaciones el SII actuará con procedimientos ejecutivos para presentar querellas, por lo que se exponen a recibir una sanción que podría llegar hasta los 15 años de cárcel.

23. RECOPIACIÓN DE ANTECEDENTES.

Una recopilación o acopio de antecedentes es la búsqueda detallada orientada a reunir toda la evidencia pertinente a fin de probar la existencia de una violación a las normas legales vigentes o bien, a fin de llegar a la conclusión de que dicha violación no ha existido. Es decir, en esta etapa se obtiene la evidencia que probará la existencia o no de la irregularidad tributaria. Es este trabajo de fiscalización una base fundamental para ganar o perder un juicio por delito tributario.

24. PLANIFICACIÓN DE LA RECOPIACIÓN DE ANTECEDENTES.

La planificación en una recopilación de antecedentes es muy importante, ya que de esta manera es posible obtener un resultado eficiente y, por lo tanto, a través de una planificación, es posible organizar, dirigir y controlar una buena fiscalización.

Los requisitos de una planificación son:

- ⇒ Revisión de toda la información disponible
- ⇒ Determinación de los objetivos
- ⇒ Recolección de antecedentes, que incluye obtener toda la información disponible respecto del investigado.

La planificación de una recopilación de antecedentes permite determinar cuál es la información necesaria, la importancia relativa de la información que se desea obtener, ubicar las mejores fuentes de información y finalmente establecer la mejor secuencia para realizar las búsquedas necesarias.

25. FUENTES DE INFORMACIÓN.

Durante la recopilación de antecedentes es posible recabar información de fuentes internas y externas al Servicio. El artículo 87 del C.T. obliga a los funcionarios fiscales, semifiscales de instituciones fiscales y semifiscales de administraciones autónomas y municipales y a las autoridades en general, a proporcionar al SII, todos los datos y antecedentes que éste solicite para la fiscalización de los impuestos. El artículo 60, al final del primer inciso, dice que con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones o de obtener información, el Servicio puede examinar los libros y documentos de las personas obligadas a retener un impuesto. También puede pedir declaración jurada por escrito o citar a toda persona domiciliada dentro de la jurisdicción de la oficina que la cite, para que concurra a declarar bajo juramento, sobre hechos, datos o antecedentes de cualquiera naturaleza relacionados con terceras personas. Están exceptuadas de esta obligación los comuneros en caso de sucesión por causa de muerte o comunidades, siempre que sean ciertos parientes, cónyuge, adoptante o adoptado de dichos terceros. También lo están las personas obligadas a guardar el secreto profesional⁴¹.

En resumen, el SII está autorizado por ley para pedir información a determinados organismos y personas, y éstos, a su vez, están obligados a entregar dicha información. A continuación se mencionan fuentes internas y externas al Servicio de quienes se puede obtener antecedentes.

a. Fuente de Información Interna.

Direcciones Regionales del SII, aquí se obtiene información y documentos relativos al:

- ⇒ Timbraje
- ⇒ Iniciación de actividades
- ⇒ Cambios de domicilio
- ⇒ Verificación de Créditos Fiscales

⁴¹ Véase, artículo 60° inciso 8° del Código Tributario.

- ⇒ Verificación de actividad y domicilio.

Unidad de Control de Documento, Se obtiene el original y fotocopia autenticada de los formularios 22 y 29.

Central de Timbraje, Se obtienen las certificaciones de timbraje.

Oficina de Fiscalización de Comercio Exterior, Se obtiene información sobre devoluciones de IVA exportadores.

- ⇒ Vector del contribuyente.
- ⇒ Situación del contribuyente ante el SII.
- ⇒ Detalle de declaraciones de IVA y Renta.

Departamento de Avaluaciones, Se obtiene el Registro de propiedades por domicilio.

Departamento de Investigación de Delitos Tributarios:

- ⇒ Sistema control de Expedientes.
- ⇒ Antecedentes de fiscalizaciones anteriores.

b. Fuentes de Información Externa.

Servicio de Registro Civil: pueden obtenerse antecedentes personales del contribuyente tales como la identificación de la persona, el domicilio, fotografías, el estado civil. También puede obtenerse información del Registro de vehículos motorizados.

Servicio Electoral: puede consultarse por el domicilio del contribuyente.

Policía de Investigaciones y Carabineros: estas instituciones tienen registros de las salidas y entradas al país, y del lugar de destino de los viajeros. También conocen sobre posibles arraigos y antecedentes penales.

Superintendencia de Bancos: puede ofrecer información sobre los Bancos en que el contribuyente tiene cuentas y sobre préstamos bancarios.

Superintendencia de Valores y Seguros: tiene los estados financieros de las instituciones que supervisa, conoce sus representantes legales, los miembros del Directorio, los accionistas y el patrimonio social.

Dicom: tiene información sobre operaciones de comercio internacional, juicios, sociedades e informes comerciales.

Tesorería General de la República: de ella se pueden obtener:

- ⇒ Declaraciones de impuestos y rectificatorias (Form. 29), hasta el 31/12/1996.
- ⇒ Declaraciones juradas y expedientes de solicitudes de devoluciones de impuestos.
- ⇒ Declaraciones de impuestos y rectificatorias (Form. 22), hasta año tributario 1997.
- ⇒ Antecedentes de la Cuenta Única Tributaria de los contribuyentes.

Bancos: llevan registro de las cuentas corrientes, de ahorro, tarjetas de crédito, préstamos y domicilio del contribuyente. El artículo 61 del CT dice que salvo disposición en contrario, los preceptos del Código no modifican normas sobre la reserva de la cuenta corriente bancaria.

c. Información obtenida por SII:

El Director del SII por ley cuenta con ciertas facultades para recopilar antecedentes las cuales se encuentra enumeradas a continuación:

Notificaciones: se encuentran reguladas en el artículo 11 y siguientes del CT, las notificaciones pueden ser personales, por cédula o por carta certificada enviada al domicilio del interesado, salvo que una disposición expresa ordene otra forma de notificación.

Declaraciones: se encuentran reguladas en los artículos 29 y siguientes del CT.

Verificaciones: se encuentran tratadas en el Título IV del Párrafo I del CT, referente a las medidas especiales de fiscalización y dentro de éstas se encuentra el examen y secreto de las declaraciones y la facultad de tasar; todas se ubican en los artículo 59 y siguientes del CT.

Certificaciones: durante toda recopilación de antecedentes es necesario una verificación de los mismos, por lo que se solicita a las respectivas Unidades del Servicio de Impuestos Internos, certificaciones tanto del contribuyente fiscalizado como proveedores o terceros relacionados.

2.6 COLABORACION DE LOS CONTRIBUYENTES.

Los contribuyentes que han cometido un acto ilícito y son descubiertos o reconocen las irregularidades cometidas o que se han visto involucrados, tienen un beneficio por parte de Servicio, el cual sería la condonación total o parcial de los RIM⁴² calculados a la fecha, además de limpiar la hoja de vida del contribuyente de los registros del SII.

27. CIRCUNSTANCIAS QUE IMPIDEN PRESUMIR, POR SÍ SOLAS, LA CALIFICACIÓN DE FACTURA FALSA:

- ⇒ No ser ubicado el presunto emisor del documento en el domicilio indicado en éste.
- ⇒ Ser no concurrente a las notificaciones del Servicio.
- ⇒ Encontrarse observado negativamente en los sistemas informáticos del SII, esta alerta en los sistemas genera la inmediata señal a todas las unidades fiscalizadoras ante la eventual detección de facturas de este contribuyente en otros casos investigados.

⁴² Reajustes, Intereses y Multas, contenidas en el Código Tributario.

CONCLUSION

Como conclusión tenemos que para combatir el delito tributario de facturas falsas o de modo mas general, la evasión, todavía existen tareas pendientes por hacer, ya que el uso de facturas falsas es casi una institución que evade alrededor de 4.000.- millones de dólares anuales lo que corresponde aprox. a un 20% del PIB de Chile.

El problema mayor se concentra en las facturas en papel, por su fácil alteración y confección, aparte de las entidades que no fiscaliza el SII, como son las F.F.A.A., o los Servicios Públicos, ya que es difícil comparar la factura original con las copias que quedan en estas entidades donde el SII no tiene acceso, por lo tanto las empresas que emiten facturas a estas instituciones, saben que no van a poder comparar la factura con sus copias, entonces es fácil alterarlas para obtener mayores beneficios tributarios.

El S.I.I. obliga a los contribuyentes afectos al IVA y los exportadores cuya sumatoria anual de créditos sea superior a \$250.000.000, a presentar el formulario 3323, una vez al año, de acuerdo a lo dispuesto en la resolución n° 10 del 20 de enero de 2006.

A raíz del informe desarrollado al tema de *ōCausas y efectos del delito tributario de facturas falsas en los contribuyentesö*, se pueden dar cuenta de la importancia que tiene para el Estado, en cuanto a recaudación de tributos, la cual es la principal fuente económica de una nación, debido a que esta es una de las mayores formas de evasión tributaria en el país. De lo expuesto es posible extraer lo siguiente:

El delito tributario es una acción u omisión típica, antijurídica y culpable que atenta contra una obligación tributaria, solo cuando existan conjuntamente en un determinado caso estos elementos, estaremos frente a un delito.

En relación a esto se puede destacar los principales delitos tributarios clásicos, que corresponden a los previstos y sancionados el artículo 97 N° 4 incisos 1°, 2° y 3° del Código Tributario y en 97 N° 5 del Código Tributario, que de acuerdo a la historia son los delitos que con mayor frecuencia se cometen por los delincuentes tributarios.

Frente a esta situación en el año 2001 surge la creación de la ley 19.738 sobre Combate a la Evasión Tributaria, que modificó el código Tributario, creando 4 nuevos delitos. Entre estos cambios tenemos el artículo 97 N° 4, introduciéndose el inciso 5°, también se modificó el artículo 97 agregándose los Nos 22 y 23.

La Factura Falsa es un medio que se usa para cometer un delito tributario, con esta frecuentemente se simulan compras, las cuales se incluyen en la contabilidad y permiten pagar un menor impuesto. De esto es importante dejar en claro lo siguiente:

õNo 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 impuesto⁴³.

Se entiende por facturas no fidedignas aquellas que, como su nombre lo indica, no son dignas de fe, esto es, que contienen irregularidades materiales que hacen presumir con fundamento que no se ajustan a la verdad.

Se entiende por falsa una factura que falte a la verdad o realidad de los datos contenidos en ella.

La falsedad de una factura puede ser material, esto es, que altere el sentido del documento mismo en su materialidad, o ideológica, es decir, que deje constancia de cosas falsas o mentirosas, siendo las formas usadas aparentemente reales o auténticas.

Es importante distinguir entre los contribuyentes que actúan en estos ilícitos de manera involuntaria de los que actúan de manera consiente. Ya que en el momento de probar su inocencia, muchas veces los medios de prueba no existen.

Además de hacer mención de la forma en que pueden protegerse los contribuyentes de no recibir facturas falsas, que es a través de la página web del S.I.I.⁴⁴, donde hay una opción

⁴³ Véase, artículo 23° de la ley de impuestos a las Ventas y Servicios.














⁴⁴ www.sii.cl










para la verificación de los datos de los contribuyentes, respecto de a quien se le va a recibir una factura.

Así como también, comentar que la Factura Electrónica, incentiva la difusión de actividades comerciales a través de Internet. Ya que reduce los costos operacionales asociados a toda transacción comercial, y protege al contribuyente, ya que los requisitos para la emisión de D.T.E. son estrictos y revisados a través de la plataforma virtual del S.I.I.

De lo anterior podemos definir que es necesario conocer el concepto de delito tributario más aun en forma específica la *Factura Falsa como Delito Tributario*, por la importancia que significa como una de las principales formas de evasión tributaria en nuestro país, lo que repercute directamente en la obtención de recursos económicos para la administración pública del estado chileno.

BIBLIOGRAFIA

-  REPÚBLICA DE CHILE, Código Tributario, D.L. 830 de 1974.
-  REPÚBLICA DE CHILE, Ley de Impuesto a la Renta.
-  REPÚBLICA DE CHILE, Ley de impuesto a las Ventas y Servicios.
-  FAJARDO C., José, **Impuesto a la Renta**, Producciones Gráficas Los Trapiales Ltda., (Santiago, 2006).
-  FAJARDO C. José A. Decreto de Ley N° 830, del Compendio Tributario año 2006.
-  FAJARDO C. José A., Decreto de Ley N° 825, del Compendio Tributario año 2006.
-  FAJARDO C. José A, Reglamento del Decreto de Ley N° 825, del Impuesto a las Ventas y Servicios, del Compendio Tributario año 2006.
-  LEY 19.738 publicado en el Diario Oficial de Temuco el 6 de Julio del 2001.
-  AGUILAR C, Juan, profesor de matemáticas Contador Auditor, Magíster en Tributación M.B.A, **Diplomado en Planificación Tributaria**, Octubre 2006, de la Universidad de Chile, departamento de Sistemas de Información y Auditoría, Programa de Extensión.
-  GARCIA E., Jaime, profesor de la Universidad de Chile, Facultad de Ciencias Empresariales, **Diploma en Planificación y Gestión Tributaria**, apunte de análisis Legal y Jurisprudencial del Código Tributario, del 26 de mayo del 2003.
-  DUMAY, Alejandro, autor de la **obra El Delito Tributario**.
-  GIULIAN Fan Jorge, Carlos, **Derecho Financiero**, Vol. 1 Ediciones Desalma, Buenos Aires 1962.
-  EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio, **Los Tributos ante La Constitución**, editorial Jurídica de Chile, 1997.

-  SERRANO, Lisandro, documento del ò Régimen Tributario Aplicable a la Facturaò.
-  Resolución N° 1661 de 1985 y Resolución N° 14 de 2005.
-  Circular N° 60 del 4 de Septiembre del 2001.
-  Circular N° 93 del 19 de Diciembre del 2001.
-  Circular N° 78 del 23 de Diciembre de 1998.
-  Circular N°64 del 14 de Septiembre del 2001.
-  Resolución Exenta N° 3311 del 30 de Junio del 2000.
-  Diccionario de la Real Academia Española, www.rae.cl.
-  REPUBLICA DE CHILE, Servicio de Impuestos Internos, www.sii.cl

ANEXOS

CIRCULAR N° 78, DEL 23 DE DICIEMBRE DE 1997.

MATERIA :ESTABLECE PROCEDIMIENTO QUE DEBERA SEGUIRSE EN LOS CASOS QUE SE DETECTEN IRREGULARIDADES SUSCEPTIBLES DE SER SANCIONADAS CON PENA CORPORAL. DEROGA LETRA B) DEL NO. 2 DE LA CIRCULAR NO. 59 DE 1996.

Esta dirección nacional ha estimado conveniente establecer nuevos procedimientos que deben observarse en las investigaciones que se inicien en las unidades regionales y en las que se detecten irregularidades susceptibles de ser sancionadas con pena corporal, conforme a lo dispuesto en los artículos 97, nos. 4 y 5, y 100, ambos del código tributario, en especial en aquellos casos en que los documentos auditados, presenten irregularidades de las señaladas en la circular no. 59, del 17 de octubre de 1996.

AL RESPECTO SE IMPARTEN LAS SIGUIENTES INSTRUCCIONES:

1. Si en la auditoría que se practique a los antecedentes contables de un contribuyente, se encontraren irregularidades susceptibles de ser sancionadas con pena corporal, conforme a lo dispuesto en los números 4 ó 5 del artículo 97 o en el artículo 100, ambos del código tributario, los documentos respectivos se retendrán levantándose el acta correspondiente, y en su mérito se emitirá un informe fundado por parte del funcionario que los detecte, que será visado por el coordinador respectivo y dirigido al jefe del departamento al que pertenece el emisor, en el que se especificarán las irregularidades encontradas, en especial las referidas en el artículo 23, no. 5 del d.l. no. 825, de 1974, acompañándose los antecedentes que acrediten o prueben tal situación.
2. Recibidos los antecedentes, el jefe del departamento respectivo verificará que la investigación se encuentre completa y, en tal caso, remitirá los documentos al jefe de la oficina jurídica, acompañados de un informe sobre el particular. En caso contrario, devolverá los antecedentes al funcionario que suscribió el informe, disponiendo que la investigación preliminar se complete en el más breve plazo, indicando expresamente las diligencias que deberán evacuarse a tal objeto.

3. El jefe de la oficina jurídica, a su vez, analizará y emitirá un informe legal en el que deberá pronunciarse especialmente sobre las irregularidades detectadas y la suficiencia y mérito de los antecedentes probatorios acompañados, indicando si, en su concepto, éstas constituyen infracciones a las leyes tributarias sancionadas por el código tributario en los artículos a que se alude en el punto 1. Precedente, u otro tipo de ilícito penal.

4. Formado el expediente, con todos los antecedentes del caso y la documentación sustentatoria, pasará a conocimiento del director regional para analizar si los hechos que configuran la infracción tributaria se pueden establecer con las pruebas con que se cuenta y si ha habido una voluntad o maquinación dirigida a la realización de actos tendientes a evadir impuestos mediante la utilización de los documentos señalados. Debe tenerse presente que reviste especial importancia establecer si ha habido intención de evadir impuestos, debiendo acreditarse, en todo caso, los hechos que evidencian lo malicioso de los actos tendientes al fin señalado. En esta etapa tendrá especial relevancia lo informado por el jefe de la oficina jurídica sobre el mérito de los medios probatorios con que se cuenta.

5 para la formación del expediente, podrán establecerse procedimientos simplificados que permitan una adecuada visualización y análisis de los antecedentes del caso. En tal evento, deberán adoptarse todas las medidas de resguardo necesarias para obtener un adecuado registro de las irregularidades detectadas, montos involucrados, individualización de los contribuyentes que han intervenido y períodos en los cuales se ha cometido la irregularidad.

6. Si se establece, en concepto del director regional, que en la materialización de los hechos no hubo intención dolosa, dispondrá que la unidad de origen, proceda al cobro de los impuestos, considerándose para tales efectos, las disposiciones de la ley 18.320 y sus modificaciones.

7. Si del análisis de las pruebas acumuladas, el director regional concluye que ellas son insuficientes para sustentar la acción punitiva del servicio, podrá requerir que se reúnan mayores elementos probatorios, indicando expresamente cuáles se necesitan o, disponer

que se proceda sin más trámite al cobro civil de los impuestos. En ambos casos remitirá de inmediato los antecedentes al jefe del departamento respectivo para los fines pertinentes.

8. Por el contrario, si con el mérito de la prueba reunida y, teniendo en consideración el monto del perjuicio al interés fiscal, la naturaleza de la o las irregularidades sancionadas con pena corporal y pecuniaria por la ley, su posible propagación, el efecto ejemplarizador que pudiere lograrse en su zona, la reiteración del acto doloso y, en general, cualquiera otra circunstancia sobre la conducta del contribuyente, se estima que estos antecedentes ameritan el ejercicio de la acción para perseguir únicamente la aplicación de sanciones pecuniarias establecidas en el código tributario, el director regional, en uso de la facultad delegada de firmar "por orden del director", suscribirá la providencia en que se deje constancia de tal decisión y dispondrá se remitan los antecedentes al jefe de la oficina jurídica respectiva para la confección del acta de denuncia que corresponda. Posteriormente los antecedentes serán enviados al jefe del departamento regional que realizó la investigación, para que se proceda a la notificación del acta de denuncia y al cobro de los impuestos, cuando resulte pertinente.

La decisión de perseguir la aplicación de sanciones pecuniarias establecidas en el código tributario, en el caso expuesto en el párrafo anterior, configura una situación de no aplicación de los plazos especiales que tiene el servicio para efectuar una revisión del cumplimiento de la ley sobre impuesto a las ventas y servicios a que se refieren las normas de la ley 18.320 y complementa las instrucciones impartidas en la letra d) del numeral 3.3.2.-, de la circular no. 32, del 24 de julio de 1984.

9. Si del examen de los antecedentes del caso, el director regional concluye que, por la gravedad de las irregularidades a que se hace referencia en el numeral 1, éstos deben ser conocidos por el director, a efecto que se analice la interposición de una querrela criminal por delito tributario en contra de los responsables de los hechos detectados, se comunicará, por la vía más expedita y sin remitir antecedentes, con el departamento de investigación de delitos tributarios. Dicho departamento efectuará una evaluación preliminar del caso, pudiendo, si lo estima necesario, solicitar más antecedentes a las diversas unidades del servicio, las cuales deberán evacuar los trámites y aportar los antecedentes que se le

requieran en un plazo no superior a quince días hábiles.

10. Si en el caso anterior, al examinarse el conjunto de antecedentes se estimare que los hechos investigados sólo ameritan la aplicación de sanciones pecuniarias, los antecedentes serán retenidos por la dirección regional a objeto se siga el procedimiento consignado en el numerando octavo.

11. La circunstancia de haberse iniciado el procedimiento para aplicar la sanción pecuniaria en los casos a que se refiere el numeral 8, no obsta a la facultad del director de decidir la interposición de una querrela o denuncia por los mismos hechos para ante la justicia ordinaria. En tal caso, de acuerdo con lo que dispone el inciso octavo del artículo 162 del código tributario, el director regional o su delegado, según corresponda, se declarará incompetente para seguir conociendo el asunto, en cuanto se haga constar en el proceso respectivo el hecho de haberse acogido a tramitación la querrela o denuncia.

12. En los casos en que habiéndose detectado irregularidades se haya optado por perseguir la aplicación de sanciones pecuniarias, el cobro civil de los impuestos será iniciado por la dirección regional, conforme al procedimiento establecido en el numeral 8., inmediatamente después que se haya adoptado la decisión respectiva y en forma simultánea con el inicio del procedimiento establecido en el artículo 161 del código tributario.

13. Cuando el departamento de investigación de delitos tributarios comience el análisis de los antecedentes de acuerdo al numeral noveno, el cobro de los impuestos se iniciará sólo una vez que la subdirección jurídica comunique la decisión del director o solicite el cobro de los impuestos en forma anticipada.

14. Inmediatamente de adoptada la decisión de accionar para obtener la aplicación de la sanción pecuniaria, el director regional remitirá al departamento de investigación de delitos tributarios, copia de la providencia en que conste la decisión respectiva y de los informes del jefe de la oficina jurídica, del jefe del departamento regional respectivo y del funcionario que realizó la investigación preliminar.

15. La responsabilidad del cobro civil de los impuestos y de perseguir la aplicación de la sanción pecuniaria que corresponda, recaerá en el director regional respectivo, motivo por el cual deberá adoptar todas las medidas conducentes a un cabal cumplimiento de lo dispuesto en esos casos. Sin perjuicio de lo expresado, en los casos que se presenten querellas, se informará a la subdirección jurídica, respecto de las citaciones, liquidaciones y giros practicados, independiente del control que pudiere efectuar el departamento de auditoría interna.

16. Cuando la subdirección jurídica informe al director regional correspondiente, que el director ha adoptado la decisión de interponer querella en contra de un contribuyente, el anexo que se adjunte al reservado respectivo, deberá ser mantenido con los resguardos necesarios para evitar que sea conocido por el contribuyente.

17. Con el objeto de obtener una adecuada tramitación del procedimiento general sobre aplicación de sanciones, en los casos en que se haya tomado la decisión de perseguir la aplicación de la sanción pecuniaria que corresponda, deberán adoptarse las medidas necesarias para obtener que el informe elaborado por funcionarios de fiscalización, en el que se detallen las irregularidades cometidas por el contribuyente, sea acompañado al proceso que se inicie, con posterioridad a la notificación del acta de denuncia respectiva.

18. Una vez cursada un acta de denuncia para perseguir la aplicación de la sanción pecuniaria, el ejemplar que se remita al respectivo tribunal tributario, deberá ir acompañado de una copia autorizada de la providencia en la cual conste la decisión adoptada.

19. Derógase la letra b) del no. 2, de la circular no. 59, de 1996, "procedimiento que debiera seguirse en los casos que se detecten documentos irregulares."

JAVIER ETCHEBERRY CELHAY
DIRECTOR

CIRCULAR N°93 DEL 19 DE DICIEMBRE DEL 2001
MATERIA : ACTUALIZA INSTRUCCIONES SOBRE PROCEDIMIENTOS QUE DEBEN OBSERVARSE EN CASO DE DETECTARSE DOCUMENTOS QUE NO DAN DERECHO A CRÉDITO FISCAL

I.- NORMAS GENERALES

Los Nos. 1 y 5 del Artículo 23 de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, disponen que "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 en que el contribuyente pague una fracción del precio o remuneración a lo menos equivalente al monto del impuesto que grave la operación respectiva, independientemente del plazo o condición de pago convenidos con el vendedor o prestador del servicio, 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....".

"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 librador al extender el cheque, en el reverso del mismo, el número del Rol Unico Tributario del emisor de la factura y el número de ésta.

Con todo, si con posterioridad al pago de una factura, ésta fuere 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, 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.

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."

De la sola lectura de ambos números aparece de manifiesto, que existe una perfecta armonía entre ellos, constituyendo el No. 5 una ratificación de lo dicho por el primero, complementándolo con un detalle de las situaciones específicas en que se rechazará el derecho al crédito fiscal.

En relación a la materia que se analiza es preciso tener presente, que para tener derecho al crédito fiscal el contribuyente debe acreditar que el impuesto se encuentra recargado separadamente en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios; la contabilización oportuna de dichos documentos en el libro de compras que el

contribuyente está obligado a llevar conforme a la ley y al reglamento; que los bienes, servicios y gastos generales guardan relación con el giro; que los bienes adquiridos o servicios utilizados se han destinado a operaciones afectas al tributo y la utilización oportuna del crédito fiscal.

Debe advertirse, además, que la aplicación de la norma introducida en el inciso primero del artículo 23 del D.L. N° 825, de 1974, por el número 1 de la letra b) del artículo 5° de la Ley N° 19.738, que establece que para que proceda el derecho a hacer uso del crédito fiscal, se requiere que el contribuyente pague una fracción del precio o remuneración a lo menos equivalente al monto del impuesto que grave la operación respectiva, independientemente del plazo o condición de pago convenida con el vendedor o prestador del servicio, fue suspendida desde el 1° de Julio del año 2001 hasta el 31 de Diciembre del año 2002, en virtud de lo dispuesto por el artículo 6° de la Ley N° 19.747, publicada en el Diario Oficial de 28 de Julio de 2001.

Asimismo, cabe señalar que las disposiciones que reconocen el derecho a hacer uso del crédito fiscal, en cuanto lo refieren a los impuestos soportados por las adquisiciones efectuadas y los servicios utilizados, suponen la existencia real de la operación, esto es, contemplan la exigencia implícita de que las operaciones de que dan cuenta las facturas corresponden efectivamente a una entrega de bienes o a la prestación de un servicio.

II.- CAUSALES DE RECHAZO DEL CRÉDITO FISCAL

Conforme a lo dispuesto en el inciso primero del No. 5, del artículo 23 del D. L. N° 825, los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado pierden el derecho al uso del crédito fiscal respecto a los impuestos recargados en:

- 1) Facturas no fidedignas;
- 2) Facturas falsas;
- 3) Facturas que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios, y

4) Facturas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes del I.V.A.

En consecuencia, al rechazarse el crédito fiscal de una factura, el funcionario fiscalizador debe especificar claramente en la citación y liquidación, el motivo por el cual se impugna el documento, indicando con precisión alguna de las causales señaladas en los cuatro números anteriores y fundamentando las razones por las cuales considera que se trata de una factura no fidedigna o falsa, que no cumple con los requisitos legales o reglamentarios o que ha sido otorgada por persona que resulten no ser contribuyente del IVA, no siendo procedente al efecto, que se aluda en términos genéricos a "facturas irregulares", pues tal denominación no se contempla en el artículo 23 N° 5 del D. L. N° 825, de 1974.

La instrucción que se imparte en el párrafo precedente, en orden a que debe indicarse en forma precisa y determinada la causal por la cual se impugna la factura, se aplicará a contar de la fecha de esta Circular, de modo que las liquidaciones ya efectuadas, en que se haya empleado la denominación de "facturas irregulares" para rechazar el crédito fiscal, no perderán su validez, siempre que se trate realmente de facturas que según estas instrucciones no dan derecho a dicho crédito..

A este respecto, es conveniente analizar los términos y condiciones que la Ley contempla en las situaciones señaladas:

1.- Se entiende por "facturas no fidedignas" aquellas que, como su nombre lo indica, no son dignas de fe, esto es, que contienen irregularidades materiales que hacen presumir con fundamento que no se ajustan a la verdad.

A modo de ejemplo de facturas no fidedignas pueden señalarse: facturas cuya numeración y datación no guarda debida correlatividad con el resto de la facturación del contribuyente; facturas con correcciones, enmendaduras o interlineaciones en su texto; facturas que no guarden armonía con los asientos contables que registran la operación de que dan cuenta; casos en que no haya concordancia entre los distintos ejemplares de la misma factura, etc.

Sobre el particular se instruye que cuando se rechace el crédito fiscal, por estimar que una factura no es fidedigna, es necesario que se fundamenten las razones por las cuales se

considera que dicho documento no es digno de fe, las que deben indicarse con precisión en la citación y liquidación que se practique.

A este respecto puede admitirse un ejemplo del siguiente tenor : "Se rechaza el crédito fiscal de la factura XX, por considerarse que ésta no es fidedigna, circunstancia que aparece de manifiesto por cuanto su numeración y datación no guardan debida correlatividad con el resto de la facturación del contribuyente."

Se previene al efecto que el Jefe de Grupo o el Jefe del Departamento de Fiscalización Regional, no deberán dar curso a una citación o liquidación que no contenga el párrafo en que se fundamente el rechazo del crédito fiscal.

2.- Se entiende por falsa una factura que falte a la verdad o realidad de los datos contenidos en ella.

La falsedad de una factura puede ser material, esto es, que altere el sentido del documento mismo en su materialidad, o ideológica, es decir, que deje constancia de cosas falsas o mentirosas, siendo las formas usadas aparentemente reales o auténticas.

Como ejemplos de falsedad pueden señalarse: indicar un nombre, domicilio, RUT o actividad económica inexistente o adulterado del emisor o del receptor de la factura, el registrar una operación inexistente o falsear los montos de ellas, falsear los timbres del Servicio, etc.

Debe tenerse presente sobre esta materia que las circunstancias de no ubicarse al contribuyente con posterioridad a la emisión de la factura en el domicilio indicado en ésta, de ser éste inconcurrente a notificaciones del Servicio o de encontrarse observado negativamente en los sistemas informáticos que mantiene la administración tributaria, no constituyen por sí solas presunciones suficientes para que de ellas se desprenda, en forma inequívoca, que la factura es falsa, siendo necesario en tales eventos, reunir otros antecedentes que permitan fundamentar válidamente esa impugnación .

Cuando se rechace el crédito fiscal de una factura que se considere falsa deben fundamentarse las razones que han conducido a tal calificación, las que es necesario

consignar, con precisión, en la citación y liquidación correspondientes, señalándose, por ejemplo: "Se rechaza el crédito fiscal de la factura XX por estimarla una factura ideológicamente falsa, conclusión a que se llega considerando que no existen ventas de las mercaderías adquiridas ni saldos en el inventario."

Tratándose de un caso de falsedad material puede señalarse, cuando corresponda, una leyenda del siguiente tenor : "Se rechaza el crédito fiscal de la factura XX por cuanto el sello que detenta no es del Servicio."

Se previene al efecto, que el Jefe de Grupo o el Jefe del Departamento de Fiscalización Regional, deberán verificar que la correspondiente citación o liquidación contenga el párrafo en que se fundamenta el rechazo del crédito fiscal y no darán curso a esas actuaciones si dicha mención no se contempla.

3.- No cumplir con los requisitos legales o reglamentarios, significa omitir aquellos que se encuentran establecidos en los Artículos 54 del DL No. 825 y 69 del Reglamento contenido en el DS de Hacienda No. 55, de 1977, y otros establecidos o que establezca esta Dirección en uso de sus facultades legales.

Los requisitos legales, reglamentarios o establecidos por el Servicio que deben cumplir las facturas son, por ejemplo, número, timbre, nombre completo del emisor, Rol Unico Tributario del emisor, dirección del establecimiento, giro del negocio, fecha de emisión, nombre del comprador, Rol Unico Tributario del comprador, dirección 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 timbraje, etc.

Cabe tener presente al efecto que en la citación y liquidación que se practique, debe indicarse con exactitud el requisito que no cumple la factura que se objeta.

A modo de ejemplo puede indicarse lo siguiente: "Se rechaza el crédito fiscal de la factura XX por carecer de fecha de emisión."

4.- Por último, no dan derecho a crédito fiscal los impuestos recargados o retenidos en facturas otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto, sea por tratarse de personas que carecen de la calidad de vendedores habituales de bienes corporales muebles o inmuebles de su propiedad, construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, o del carácter de prestadores de servicios afectos al IVA, o bien, por no ser sujetos de las demás operaciones que constituyen hechos gravados con el tributo.

En relación a esta materia es preciso señalar, que la circunstancia de que el contribuyente no haya efectuado declaraciones de impuestos no lo priva de la calidad de contribuyente del IVA, sino que lo constituye en un contribuyente no declarante, circunstancia que el comprador no está en condiciones de verificar.

Asimismo debe indicarse, que las circunstancias que el emisor de la factura no sea ubicado con posterioridad al otorgamiento del documento en el domicilio indicado en éste, presente inconcurrencia a notificaciones del Servicio o se encuentre observado negativamente en los sistemas informáticos que mantiene la administración tributaria, no le quita su condición de contribuyente del IVA y no permiten fundar sólo en tales hechos el rechazo del crédito fiscal.

5.- Se hace presente que respecto a lo dispuesto en el N° 5 del Art. 23, ya citado, es indiferente que la irregularidad detectada la cometa el contribuyente que ha utilizado el crédito fiscal o el que ha emitido la factura, ya que en ambos casos se da la situación prevista en la norma citada, esto es, no existe derecho al crédito fiscal.

El Servicio al efectuar su labor de fiscalizar el correcto empleo de los créditos fiscales, investigará si se producen las situaciones descritas, para cuyo efecto deberá proceder a la verificación del emisor de la factura y de los elementos que conforman la operación, tales como: individualización de los contribuyentes, RUT, iniciación de actividades, timbraje de facturas, domicilios, medios y forma de pago de la mercadería, antecedentes contables (libros, documentación, inventarios, libro de existencias), efectividad de la operación (guías de despacho que acrediten el traslado de la mercadería, antecedentes de recepción en bodega), circulación de facturas de contribuyentes que han hecho término de giro, etc.

Si luego de la o las referidas verificaciones, el contribuyente no logra desvirtuar las observaciones que se le hagan a sus facturas, se deberá citar conforme al Artículo 63 del Código Tributario, para el cobro de las sumas que correspondan.

III.- SITUACIONES QUE PERMITEN HACER USO DEL CREDITO FISCAL SUSTENTADO EN FACTURAS NO FIDEDIGNAS O FALSAS, QUE NO CUMPLAN LOS REQUISITOS LEGALES O REGLAMENTARIOS O QUE HAYAN SIDO OTORGADAS POR PERSONAS QUE RESULTEN NO SER CONTRIBUYENTES DEL IVA

En conformidad con lo dispuesto en el N° 5 del artículo 23 del D.L. N° 825, de 1974, hay dos situaciones de excepción que permiten al contribuyente hacer uso del crédito fiscal, no obstante que la factura en que se sustenta adolezca de alguno de los defectos a que se refiere el inciso primero del N° 5 de la norma antes citada. Estas situaciones se producen:

- a) Cuando el pago de la factura se ha efectuado con cheque nominativo de cuenta corriente del comprador o beneficiario del servicio y a nombre del emisor de la factura y se ha anotado por el librador al extender el cheque, en el reverso del mismo, el número de RUT del emisor de la factura y el número de ésta, y
- b) En el caso que se acredite que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor.

1.- Pago con cheque

La exclusión del derecho a usar el crédito fiscal en las situaciones antes enunciadas en el Capítulo II, no tiene, sin embargo, carácter absoluto. En efecto, es posible, siempre y cuando se cumplan los requisitos copulativos que el inciso segundo y siguientes del referido No. 5 establecen, que el IVA recargado o retenido en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentario u otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de dicho tributo, pueda ser usado como crédito fiscal por el contribuyente comprador o beneficiario del servicio.

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 tarjado las menciones impresas "a la orden de" y "o 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.

Al efecto cabe advertir, que la norma del inciso segundo, letra a), del N° 5 del artículo 23 del D.L. N° 825, de 1974, exige, para conservar el derecho a crédito fiscal, que el pago de la factura se haya efectuado con cheque nominativo, excluyendo, por consiguiente, la posibilidad de que dicho requisito pueda acreditarse en los casos en que el pago se haya efectuado por un medio o documento distinto del cheque, como por ejemplo, con un vale vista, giro electrónico, pago en efectivo, etc.

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 aquélla que ha realizado la compra o recibido el respectivo servicio.

A.3 Anotar, el girador del cheque al extenderlo, en el dorso de este documento, el número del Rol Unico Tributario del emisor de la factura y el número de ésta.

Conforme a este requisito, se exige al girador del cheque anotar al dorso del documento, además del número del RUT del emisor de la factura, el número de ésta. De consiguiente, por expresa disposición legal, el requisito de anotar el número de la factura se entiende cumplido solamente si se consigna en el reverso del cheque el número de ésta, de modo que dicha condición no se satisface si se anota el número de un documento distinto de la factura, como puede ser, por ejemplo, el de la guía de despacho.

El requisito de estampar en el cheque el número del RUT del emisor de la factura y el número de ésta, también se entenderá cumplido en el caso de cheques que se confeccionen por distintos medios, como computacionales u otros, si tales datos se imprimen o consignan en el anverso del cheque respectivo.

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 Unico Tributario del emisor de la factura y el número de ésta.

Las circunstancias de las letras B.1. y B.2. podrán acreditarse acompañando el original del cheque o una fotocopia de éste 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 giro el cheque, se encontraba 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 se objeta.

Para aplicar estas normas de excepción debe tenerse presente, que respecto de las facturas que no cumplan con los requisitos establecidos en las leyes, reglamentos o instrucciones del Servicio de Impuestos Internos, es preciso distinguir entre aquellos requisitos formales o de forma, que constan o deben constar 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 segundo y tercero 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.

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.

Las obligaciones formales o de forma que deben cumplir las facturas objetadas son, por ejemplo: número, timbre, nombre completo del emisor, Rol Unico Tributario del emisor, dirección del establecimiento, giro del negocio, fecha de la emisión, nombre del comprador, Rol Unico Tributario del comprador, dirección 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 timbraje, etc.

Debe advertirse que la falta de fidelidad de los requisitos formales que aparecen en el documento no hace perder el beneficio de que se trata, siempre que esté revestido de una apariencia razonablemente creíble, como puede ocurrir en el caso en que el documento haya sido timbrado con un cuño falso pero que deja una seña en el documento semejante al verdadero.

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

Cuando existan hechos o circunstancias de los cuales se desprendan presunciones serias que pongan en duda que la operación realmente se realizó o sobre la efectividad de su monto, el Servicio podrá requerir que el contribuyente acredite 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: transporte de los bienes, guías de despacho si las hubiere, ingreso a bodega, detalle 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.

El requerimiento para que se acredite la efectividad material de la operación y de su monto debe estar contenido en una citación que el Servicio debe notificar al contribuyente, en la cual debe precisarse o individualizarse las facturas, las operaciones y los montos que se exige que el contribuyente pruebe.

Para dar curso a la citación, el Jefe de Grupo o el Jefe del Departamento de Fiscalización Regional, deberá verificar que en ésta se consignen específicamente los antecedentes relacionados con la efectividad material de la operación y de su monto, que se exige acreditar al contribuyente.

Finalmente, y de acuerdo a la normativa vigente, se deja establecido que el mecanismo destinado a permitir el uso del crédito fiscal que consta de facturas no fidedignas o falsas no se aplica cuando el comprador o el beneficiario del servicio han tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura.

En consecuencia, no son llamados al uso del beneficio que se comenta quienes han tenido conocimiento o participación como autores, cómplices o encubridores en los actos constitutivos de la falsedad material o ideológica de la factura.

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.

De consiguiente y de acuerdo a lo expresado, se entrega a los contribuyente 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.

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 la falsedad de las facturas.

Procedimiento para la aplicación del mecanismo contemplado en el No.5 del Artículo 23 del Decreto Ley No. 825.

Ante la presencia de facturas que aparezcan como falsas, los fiscalizadores deben seguir el procedimiento contemplado en la Circular N° 60, de 2001.

En el caso de tratarse de facturas no fidedignas, o que no cumplan con los requisitos establecidos en las leyes, reglamentos o instrucciones del Servicio de Impuestos Internos, o que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, los fiscalizadores 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 No. 5 del Artículo 23, citado, en cuyo caso, deberá acreditar las circunstancias anotadas en los párrafos B.1. al B.7. de estas instrucciones, según proceda.

En esta situación, los fiscalizadores verificarán si se cumple 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. que antecede.

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 corresponda.

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.

2.- Prueba de que el IVA ha sido recargado y pagado

Conforme a lo dispuesto en el inciso penúltimo del N° 5 del artículo 23 del D.L. N° 825, de 1974, se elimina el efecto de pérdida del derecho a crédito fiscal del IVA recargado o retenido en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios o que han sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de dicho tributo, pero que dan cuenta de operaciones reales, cuando se acredita que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor.

Para los efectos de utilizar el crédito fiscal de acuerdo al citado inciso penúltimo del N° 5 del artículo 23 del D.L. N° 825, de 1974, se requiere acreditar la concurrencia de los siguientes requisitos copulativos:

a) Que el impuesto ha sido recargado separadamente en la factura respectiva.

La prueba de que se recargó el impuesto sólo puede emanar de la propia factura y, por consiguiente, el requisito que se exige acreditar deberá cumplirse exhibiendo la correspondiente factura..

b) Que el vendedor ha enterado efectivamente en arcas fiscales el impuesto recargado en la factura

El contribuyente deberá proporcionar al Servicio, todos los elementos de prueba (libros de contabilidad, documentos, declaraciones, etc.), tanto los que deben obrar en su poder, como los correspondientes a su vendedor, que sean necesarios para verificar la concurrencia de este requisito.

Para efectuar la comprobación del requisito que se comenta, deberá auditarse la declaración del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al mes de emisión de la factura impugnada, verificando, en primer lugar, que ella ha sido incluida en dicha declaración, la cual debe contener todos los elementos para establecer correctamente el impuesto a pagar o el remanente de crédito resultante, prestando especial atención a la corrección y procedencia de los créditos y débitos fiscales, y, como es obvio, a que el

impuesto correspondiente haya sido enterado en arcas fiscales, cuando en el período haya resultado impuesto a pagar.

Finalmente se hace presente, que las instrucciones impartidas mediante Circular N° 73, de 1996, en relación a facturas que no debían objetarse cuando adolecieren de los defectos que se especificaban y siempre que se acreditare a satisfacción del Servicio los requisitos que se consignaban, han quedado sin aplicación, en atención a que en los casos contemplados en dicha Circular, son ahora aplicables las normas del nuevo inciso penúltimo del N° 5 del artículo 23 del D.L. N° 825, de 1974, agregado por el artículo 5°, letra b) N° 3 de la Ley N° 19.738, que en este numeral se comentan.

Deróganse las Circulares N° 59 y N° 73, ambas de 1996.

RESOLUCION EXENTA N° 3311 DEL 30 DE JUNIO DE 2000

MATERIA: DISPONE CAMBIO DE SUJETO DE DERECHO DEL IVA EN LAS VENTAS

DE ESPECIES HIDROBIOLOGICAS.

VISTOS: Lo dispuesto en los artículos 6º, letra A, N° 1 y 88º, del Código Tributario; y artículos 2º y 3º de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el D.L. N° 825, de 1974, y

C O N S I D E R A N D O:

1º Que, las ventas de especies hidrobiológicas, como ovas, alevines, pescados, moluscos, crustáceos, equinodermos, algas y otros, se encuentran afectas al Impuesto al Valor Agregado de conformidad a lo dispuesto en los artículos 1º y 2º de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

2º Que, según lo previsto en los artículos 2º, N° 3, 3º y 10º del D.L. N° 825, de 1974, el sujeto del Impuesto al Valor Agregado es el vendedor. No obstante, el inciso tercero, del artículo 3º del citado decreto ley, prescribe que este tributo afectará al adquirente en los casos que así lo determine la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo.

3º Que, con el objeto de cautelar los intereses fiscales, esta Dirección estima conveniente hacer uso de la facultad antes mencionada, en las ventas de especies hidrobiológicas que efectúen vendedores a empresas, comunidades o sociedades de cualquier naturaleza que adquieran dentro de su giro dichas especies en estado fresco-natural, para venderlas en el mercado interno o exportarlas en el mismo estado, o bien como productos elaborados.

4º Que, se ha tenido presente, la posibilidad de que algunos contribuyentes soliciten excepcionarse del cambio parcial de sujeto de derecho, del Impuesto al Valor Agregado, y asimismo se ha considerado la posibilidad de que otros adquirentes, al margen de los

obligados, soliciten ser sujetos del IVA, de acuerdo con lo establecido en el dispositivo N° 12 de esta resolución.

5° Que, cabe hacer presente además, que las medidas señaladas precedentemente, no obstante en modo alguno al derecho a la recuperación del crédito fiscal del IVA, establecido en el artículo 27° bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

S E R E S U E L V E:

1.- DISPONESE el cambio parcial del sujeto pasivo de derecho, del Impuesto al Valor Agregado, al **ADQUIRENTE** en todas las ventas de especies hidrobiológicas, como ovas, alevines, pescados, moluscos, crustáceos, equinodermos, algas y otros en estado de frescas y naturales, o bien mantenidos en hielo o con otras técnicas para preservar dicho estado, que efectúen vendedores a contribuyentes personas naturales o jurídicas, comunidades o sociedades de hecho, que tengan como giro, o bien, consideren dentro de sus otros giros o actividades, en forma habitual o esporádica, la compra de estas especies para destinarlas a la venta interna o exportación en el mismo estado o para utilizarlas como materia prima o insumos en la elaboración de productos para la venta interna o exportación; que declaren renta efectiva en Primera Categoría sobre la base de contabilidad completa y hayan efectuado ventas netas anuales, al 31 de diciembre de 1999, por un monto igual o superior a 200 millones de pesos o bien que, a partir del 01 de julio de 2000, hubieren completado ventas, por un monto igual o superior a 200 millones de pesos, durante el transcurso de los doce meses anteriores.

En el caso de adquirentes que sean empresas del Estado o Municipales, Universidades o Instituciones sin fines de lucro, como Fundaciones, Corporaciones, Institutos y otras similares, no les serán obligatorios los requisitos de declarar renta efectiva en Primera Categoría y haber efectuado ventas netas por el monto exigido para que proceda el cambio de sujeto de IVA. Además, a las Universidades e Instituciones sin fines de lucro, como las antes mencionadas, y otras similares, no se les exigirá que las especies hidrobiológicas adquiridas tengan como destino obligado la venta interna o exportación, ya sea en estado fresco y natural o bien como productos elaborados.

Asimismo, se afectarán por este cambio de sujeto todos aquellos contribuyentes que, desde el 1° de Enero de 2000, cambien o amplíen su giro existente o extiendan sus actividades a la compra de especies hidrobiológicas y tengan los requisitos de declaración y ventas señalados; los contribuyentes que estando dentro del giro o que inicien actividades con posterioridad, al 1° de Enero de 2000 y cumplan, durante el período anual, con el monto de ventas netas exigido y, además, declaren renta efectiva en Primera Categoría, sobre la base de Contabilidad Completa, y se considerará, también, afectado por este cambio de sujeto al adquirente, que se haya excepcionado, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 12 de esta resolución.

Se afectará también, por el cambio de sujeto, al **ADQUIRENTE** que, sin reunir los requisitos indicados anteriormente, se encuentre vinculado con otro adquirente que tenga la calidad de sujeto pasivo. El concepto de empresa vinculada debe entenderse en los términos de los Artículos 96° al 100° de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores.

Las ventas, de las especies hidrobiológicas, que se efectúen entre los adquirentes, indicados en los incisos anteriores, no quedarán afectas a los cambios de sujeto de derecho, del Impuesto al Valor Agregado, dispuestos por esta Resolución.

2.- Como consecuencia del cambio parcial de sujeto del impuesto, los compradores afectados por esta medida, deberán emitir "facturas de compra" y recargar, separadamente en ellas un 10% de IVA a retener y un 8% de IVA sobre la misma base, que deberá declarar y pagar el vendedor como débito fiscal, no teniendo este último obligación de emitir factura por dicho débito. En la factura que emita el comprador, deberá dejar constancia expresa que ha retenido el 10% del IVA, sobre el total de la compra.

Por ejemplo:

CANTIDAD	DETALLE	PRECIO UNITARIO	TOTAL
2.500 Kg	Merluza del Sur	\$ 250 Kg	\$ 625.000
	10% IVA A RETENER		\$ 62.500
	8% IVA NO RETENIDO		\$ 50.000
			\$ 737.500
	MENOS: 10% IVA RETENIDO		\$ 62.500
	TOTAL		\$ 675.000

3.- Dispónese el cambio total del sujeto de derecho, del Impuesto al Valor Agregado, a los **ADQUIRENTES** definidos en el dispositivo N° 1, en todas las ventas de especies hidrobiológicas, en estado de frescas y naturales, o bien mantenidas en hielo o con otras técnicas para preservar dicho estado, o congeladas, o en conservas o en cualquier otro estado, que les efectúen vendedores que, al momento de la venta, no entreguen guías de despacho o facturas, o que, por efecto de la fiscalización, del Servicio de Impuestos Internos, se encuentren figurando en nóminas de contribuyentes cuestionados o con anotaciones negativas por considerárseles como de difícil fiscalización.

Sin perjuicio de lo anterior, procederá la retención total del tributo cuando opere lo dispuesto en la Res. N° Ex. 1.496, de 31 de diciembre de 1976.

4.- La nómina de contribuyentes de difícil fiscalización, señalada en el dispositivo anterior, será confeccionada sobre la base de antecedentes de comportamiento tributario, por verificaciones respecto a cumplimiento tributario y considerando las siguientes causales:

- a) Reiteradas notificaciones de denuncias por infracciones al artículo 97 N° 10 del Código Tributario;
- b) Vende o compra sin documentos legales;

- c) Opera sin Iniciación de Actividades, o si la tiene, está viciada;
- d) Efectúa frecuentes cambios de domicilio, para evitar la acción fiscalizadora;
- e) Emite facturas o guías de despacho, falsas o irregulares;
- f) Opera como un testaferro en favor de un tercero;
- g) Forma parte de una cadena de intermediarios, con el propósito de utilizar créditos indebidos, basados en documentos falsos o irregulares obtenidos de terceros;
- h) Utiliza familiares, amigos, vecinos u otras personas para que hagan iniciación de actividades y timbren guías y facturas que utiliza en su provecho;
- i) Registra anotaciones negativas.
- j) Subdeclara o no declara el débito fiscal no retenido, cuando ha sido afectado por un cambio de sujeto parcial de IVA;
- k) Registra una deuda importante de Impuesto al Valor Agregado
- l) Cualquier otra causal, no prevista en las letras anteriores, y que se estime suficiente, para demostrar un comportamiento tributario irregular, a juicio del funcionario actuante, del Servicio de Impuestos Internos, que tenga el carácter de Ministro de Fe.

Los funcionarios del Servicio, con carácter de Ministro de Fe, podrán incluir, en la nómina de contribuyentes de difícil fiscalización, a los vendedores respecto de los cuales concurra alguna de las causales antes señaladas; esta inclusión operará de inmediato en relación a los agentes retenedores, a que se refiere la presente resolución, sin más trámite que comunicarles este hecho mediante notificación expresa.

5.- Cuando se trate del cambio total del sujeto, los adquirentes obligados deberán emitir facturas de compra, en las que se indicará el monto neto de la compra, el impuesto recargado y el impuesto retenido, debiendo corresponder ambos impuestos al 100% de la tasa vigente del IVA. La emisión de estas facturas deberá hacerse en cada oportunidad, que se adquieran especies hidrobiológicas a estos vendedores, sin importar el número de veces que le compren a un mismo individuo.

Por ejemplo :

CANTIDAD	DETALLE	PRECIO UNITARIO	TOTAL
2.500 Kg	Merluza del Sur	\$ 250 Kg	\$ 625.000
	18% IVA		\$ 112.500
			\$ 737.500
	MENOS: 18% IVA RETENIDO		\$ 112.500
	TOTAL		\$ 625.000

Los vendedores, sujetos a retención total del Impuesto al Valor Agregado, deberán, en todo caso, conservar y exhibir, a requerimiento del Servicio de Impuestos Internos, la copia de la factura de compra y firmar el original, que quedará en poder del comprador.

6.- El no otorgamiento de las "facturas de compra" o su emisión, sin cumplir con los requisitos legales y los establecidos en la presente resolución, conforme a lo señalado en los dispositivos números 2 y 5, hará aplicables las sanciones contempladas en el N° 10 del artículo 97, del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974, sin perjuicio de los tributos, multas e intereses penales que correspondan.

7 - El monto del Impuesto al Valor Agregado, recargado y retenido en las "facturas de compra", será para el adquirente un impuesto de retención, que deberá declarar y pagar íntegramente en arcas fiscales, sin que opere a su respecto imputación o deducción alguna, debiendo incluirse en el formulario N° 29 de declaración mensual, en el espacio o línea destinado a declarar "IVA parcial retenido a terceros, artículo 3°, inciso 3°, código 42", cuando la retención es parcial, o bien en el espacio o línea destinado a declarar "IVA total retenido a terceros, artículo 3°, inciso 3°, código 39", cuando la retención es total.

8.- El total del Impuesto al Valor Agregado, recargado en las "facturas de compra", podrá ser utilizado por los adquirentes, sobre los cuales recae el cambio de sujeto de esta

resolución, como crédito fiscal de conformidad a lo establecido en el Título II, párrafo 6º, de la ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios y su Reglamento.

9.- Los vendedores a quienes se les retenga total o parcialmente el IVA, en virtud de esta Resolución, tendrán derecho a recuperar el respectivo crédito fiscal, al igual que el remanente que se origine, imputándolo al débito fiscal no afectado por la medida de cambio de sujeto, sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 27º bis del D.L. N° 825 de 1974.

Si efectuadas las imputaciones, contempladas en el párrafo anterior, subsistieren créditos fiscales o remanentes que no hayan podido ser imputados, por efecto de los débitos fiscales retenidos, que produce el cambio de sujeto, el contribuyente podrá pedir su devolución, presentando una solicitud, ante el Servicio de Impuestos Internos.

La solicitud de devolución deberá presentarse acompañada de los siguientes antecedentes

- Libros de Compras y Ventas,
- Formularios N° 29, presentados por los medios que el Servicio de Impuestos Internos autoriza, correspondientes a los últimos seis meses, incluido el del período por el cual solicita devolución,
- Facturas de proveedores del período,
- Facturas de compra del período,
- Facturas de venta del período, y
- Guías de despacho del período.

La referida solicitud deberá presentarse, indefectiblemente, por cada período tributario, dentro del mes siguiente al de la retención del tributo, una vez efectuada la declaración mensual del artículo 64º de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Por otra parte, si durante la verificación de los antecedentes, que dan origen al crédito fiscal, se establecen créditos en exceso o que no reúnan los requisitos, del artículo 23º de

la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, deberán deducirse del crédito fiscal del período y a partir del remanente, si lo hubiera, recalcular el monto de la devolución.

10.- La solicitud de devolución, deberá presentarse en triplicado y contener los siguientes antecedentes:

- a) Nombre o razón social, RUT, domicilio legal y domicilio postal, teléfono y fax si los tuviere,
- b) Número de cuenta corriente e Institución bancaria si la tuviera,
- c) Actividad económica y código de dicha actividad,
- d) Nombre y RUT del representante legal,
- e) En caso que tenga contador, su nombre y teléfono,
- f) Mes y año de la retención del IVA,
- g) Remanente de crédito fiscal, declarado en formulario N° 29, correspondiente al período por el cual solicita la devolución, número de folio del formulario N° 29 y fecha de presentación de la declaración de IVA,
- h) Ventas netas según "facturas de compra" recibidas y contabilizadas en el Libro de Compras y Ventas, folio, mes y año,
- i) Total IVA retenido en "facturas de compra" recibidas y contabilizadas en el Libro de Compras y Ventas, folio, mes y año,
- j) Monto de la devolución o crédito fiscal a recuperar, hasta el monto de la letra anterior, y
- k) Debe llevar la siguiente leyenda final:

"Para los efectos del artículo 3° de la ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, el suscrito, se hace responsable de la veracidad de los antecedentes señalados, en la presente declaración jurada, dejando constancia que no ha hecho uso, ni lo hará, del crédito fiscal equivalente a los impuestos cuya recuperación solicita, contra cualquier débito fiscal pasado, presente o futuro, como asimismo, que no obtendrá su reembolso según el procedimiento del artículo 36° del referido cuerpo legal, en el caso de efectuar exportaciones".

Sin perjuicio de lo anterior, el contribuyente deberá mantener a disposición del Servicio, para efectuar las verificaciones pertinentes, los Libros de Contabilidad y/o libros auxiliares obligatorios que correspondan, con sus anotaciones al día y la documentación sustentante.

10.1 Una vez presentada la solicitud de devolución, el contribuyente deberá rebajar, en su totalidad, el monto del crédito fiscal solicitado en la declaración del mes siguiente, del formulario N° 29. Para acreditar el cumplimiento de esta obligación, deberá entregar, dentro del plazo de un mes, contado desde el vencimiento de la presentación de la declaración, fotocopia del formulario N° 29, si la presentación fue en papel, o formulario impreso, desde la página Web del Servicio, si la presentación fue vía Internet, en la Unidad del Servicio correspondiente a su domicilio, en la que son verificados los antecedentes que dan derecho a la devolución.

10.2 Una vez verificados los antecedentes y emitido el informe correspondiente, la solicitud de devolución y el informe, con el monto de devolución determinado, serán remitidos al Servicio de Tesorerías para la devolución, si procede, de los créditos y remanentes que correspondan, dentro del plazo de treinta días, después de ser presentada la solicitud.

Previo a la emisión del informe que posibilita la devolución, el Servicio deberá verificar que, los contribuyentes en nómina de difícil fiscalización, hayan dado cumplimiento a las notificaciones practicadas por este Servicio.

11. - Los contribuyentes, señalados en el dispositivo N° 1, cuando realicen tareas de depósito y/o maquila de especies hidrobiológicas, se sujetarán a las obligaciones que se detallan a continuación:

a) Registrar en un Libro Auxiliar de "Control de Depósito y/o Maquila", debidamente registrado y timbrado en el Servicio de Impuestos Internos, las entradas y salidas de las especies hidrobiológicas del establecimiento, individualizadas y por toneladas métricas; en el caso de maquila, se deberán registrar los productos obtenidos, expresados en las unidades de producción correspondientes, como también, la cantidad en toneladas, de las

especies empleadas en la obtención de cada uno de dichos productos, estos antecedentes se deberán emplear para completar la sección 2B, del Informe Mensual, adquirentes de especies hidrobiológicas, formulario N° 3293.

b) Emitir Guías de Despacho, por la salida desde el establecimiento, de las especies hidrobiológicas depositadas, o bien, del producto final resultado de la maquila.

c) Archivar cronológicamente, las Guías de Despacho indicadas en la letra anterior.

La no emisión de la Guía de Despacho, referida, hará aplicable las sanciones contempladas en el N° 10 del Artículo 97° del Código Tributario.

12. Los Directores Regionales podrán excepcionar, del régimen establecido en la presente resolución, a aquellos vendedores de especies hidrobiológicas que lo soliciten, previa revisión tributaria de sus antecedentes y que cumplan, al momento de presentación de la solicitud, con los requisitos de llevar contabilidad completa, declarar renta efectiva y poseer un capital propio igual o superior a 100 millones de pesos. Asimismo, los Directores Regionales podrán autorizar a otros contribuyentes, distintos de los definidos en el dispositivo N° 1, para que detenten la calidad de retenedores, conforme al cambio de sujeto dispuesto por esta Resolución, siempre y cuando adquieran especies hidrobiológicas, en el estado y para los fines señalados en el dispositivo N° 1, y que cumplan, también, con los mismos requisitos exigidos para los que soliciten excepcionarse.

La resolución, que conceda la excepción o la calidad de retenedor, deberá publicarse en extracto en el Diario Oficial, por cuenta y costa del solicitante, dentro de los quince días corridos siguientes de ser dictada dicha resolución, y entrará en vigencia a contar del día 1° del mes siguiente a su publicación. Si el contribuyente no publicare, en el plazo establecido, el Servicio lo hará a través de un listado, adquiriendo la calidad de agente retenedor, a contar de la fecha de esta publicación.

13.- El Director Regional podrá, en cualquier tiempo, dejar sin efecto las Resoluciones mencionadas, en el dispositivo anterior, si estimare que el contribuyente beneficiario ha dejado de cumplir las condiciones en cuya virtud le fuera concedida. La Resolución

revocatoria se publicará, en extracto, en el Diario Oficial, por cuenta y costa del Servicio de Impuestos Internos, y regirá a contar de la fecha de su publicación.

En las Resoluciones que dicten los Directores Regionales, en virtud de lo dispuesto en este número y en el que antecede, deberá dejarse constancia, en los vistos, que ella se dicta haciendo uso de las facultades delegadas en los N°s.12 o 13, según proceda, de esta resolución.

14.- Los contribuyentes favorecidos con resoluciones, de excepción de la calidad de retenidos o que le den la calidad de retenedor, deberán dejar constancia de ello en las facturas de ventas o facturas de compra que emitan, según corresponda, mencionando el número y fecha de la Resolución pertinente y la fecha de su publicación en el Diario Oficial.

15.- Los contribuyentes adquirentes que pasen a ser retenedores, en virtud de cumplir con lo dispuesto en el dispositivo N° 1, deberán informar a la Unidad del Servicio de Impuestos Internos, que corresponda al domicilio de la casa matriz, dentro del plazo de 30 días hábiles, contados desde la fecha de publicación de esta Resolución, en el Diario Oficial, o del aviso de inicio de actividades o desde la fecha en cumplan los requisitos, presentando un escrito, en triplicado, en el que se indicará:

- El nombre o razón social;
- Rol Unico Tributario;
- Domicilio de la casa matriz;
- Actividad económica principal;
- Código de la actividad económica;
- Número de sucursales con su ubicación y dirección;
- Líneas de producción;
- Capital propio;
- Total ventas año anterior o en curso;
- Empresas relacionadas y clase de relación;

- Nombre y Rut de los relacionados; y,
- Nombre y Rut del Representante Legal.

16.- Los adquirentes, señalados en el dispositivo N° 15, para tener la calidad de retenedores, del Impuesto al Valor Agregado, deberán ser contribuyentes que observen un buen comportamiento tributario.

El Director Regional sobre la base del informe, que emita el Departamento Regional de Fiscalización respectivo, con relación al cumplimiento tributario y al cumplimiento de los requisitos, señalados en el dispositivo N° 1, dictará, si procede, una resolución en que se deje constancia del cumplimiento integral de los requisitos exigidos. La resolución que se dicte deberá ser publicada, en extracto en el Diario Oficial, por cuenta y costa del peticionario, dentro de los quince días corridos siguientes de ser dictada dicha resolución, debiendo el Director Regional confeccionar y entregar al interesado el respectivo extracto de la resolución que debe publicarse. Esta regirá a contar del día primero del mes siguiente al de dicha publicación. Si el contribuyente no publicare, en el plazo establecido, el Servicio lo hará a través de un listado, adquiriendo la calidad de agente retenedor, a contar de la fecha de esta publicación.

17.- En todo caso, el Director Regional podrá otorgar la calidad de agente retenedor, a aquellos contribuyentes que cumpliendo con los requisitos y parámetros, no informen de este hecho al Servicio dentro de los plazos establecidos en los resolutivos anteriores, previo informe de cumplimiento tributario del Departamento de Fiscalización. En tal situación, la resolución que otorga la calidad de agente retenedor será publicada, en extracto en el Diario Oficial, por cuenta del Servicio de Impuestos Internos y regirá a contar de la fecha de su publicación.

18.- Los contribuyentes que, en el transcurso del año, a contar del 1° de enero de 2000, resulten afectados por el cambio de sujeto del IVA, ya sean por contar con los requisitos obligatorios, por cambio o ampliación de giro, o extensión de sus actividades al campo de la compra de especies hidrobiológicas, también deberán dar aviso en la forma antes

enunciada, dentro del mes siguiente al de inicio de tales actividades o de alcanzar los requisitos obligatorios.

A aquellos contribuyentes que, en vista de lo dispuesto en las Resoluciones Nos. Ex. 2053 del 05.06.92, N° Ex. 3664 del 15.06.93, N° Ex. 2879 del 30.06.94, N° Ex. 3374 de 04.07.95, N° Ex. 3069 del 28.06.96, N° Ex. 3173 de 27.06.97, N° Ex. 3839 de 26.06.98 y N° Ex. 4337 de 25.06.99, tuvieran a la fecha de vigencia de esta Resolución, la calidad de agente retenedor o estuvieran excepcionados del cambio de sujeto del IVA, se les mantendrá dicha calidad y no les será exigida nuevamente la solicitud de certificación.

No obstante lo establecido en los dispositivos anteriores, en lo referente a la calidad de retenedor que otorga la presente Resolución, el Servicio podrá poner término a dicha calidad, previa solicitud del contribuyente, con los antecedentes que el caso amerite, o de oficio por el Director Regional cuando éste lo estime procedente.

19.- Los contribuyentes adquirentes afectados por el cambio de sujeto, dispuesto por esta Resolución, tendrán plazo para presentar, hasta el día 15 de cada mes, en la Unidad del Servicio que corresponda a su domicilio, el informe "Adquirentes de Especies Hidrobiológicas" - Formulario N° 3293 y Anexo - en original y dos copias, con el movimiento del mes anterior, el cual contendrá el monto del Impuesto al Valor Agregado retenido parcial y total, el movimiento de la existencia inicial, entradas y salidas y existencia final de especies hidrobiológicas. Cuando el plazo para informar, venza en día sábado o feriado, éste se prorrogará hasta el primer día hábil siguiente

Asimismo, deberán informar, en el reverso del mismo formulario, el movimiento de las compras efectuadas a otros retenedores y los antecedentes de quien las entrega para maquila y/o depósito, o por otro concepto. En el caso de que posean o exploten más de un establecimiento, en los que se reciban especies hidrobiológicas o se presten servicios, deberán emitir un informe único consolidado, que contenga la información producida en todos ellos.

En el Anexo del Formulario N° 3293, deberá indicarse respecto de cada vendedor, a quien se le haya retenido parcial o totalmente el Impuesto al Valor Agregado en el mes que se informe: Rol Unico Tributario; Nombre o razón social; Domicilio; Especie hidrobiológica; Impuesto parcial o total del IVA retenido. La información requerida en este anexo, también podrá ser presentada en medios magnéticos, según instrucciones que se impartirán en la circular respectiva.

El Informe, señalado en este dispositivo, deberá ser presentado en la Unidad del Servicio, que corresponda al domicilio de la casa matriz, aún en el caso de no registrar movimiento alguno; ésta por su parte, enviará el original a la Subdirección de Fiscalización, Oficina de Fiscalización Sectorial.

20.- El incumplimiento de las obligaciones, sobre emisión de facturas de compras y guías de despacho, en la forma y oportunidades señalados en los dispositivos anteriores; la no apertura del libro auxiliar de control de depósito y maquila, como del archivo de guías de despacho dispuestos en el dispositivo 11; el no indicar en las facturas, los datos de las resoluciones de excepción o de calidad de retenedor, según lo establece el dispositivo 14; la no entrega oportuna del aviso de cumplimiento, de los requisitos para que opere el cambio de sujeto, como del informe solicitado en formulario N° 3293 y anexo, exigidos en los dispositivos 15 y 19 respectivamente y la no publicación del extracto, que da cuenta del otorgamiento de la calidad de agente retenedor del IVA, dentro de los plazos señalados en los dispositivos N° 12 y 16 hará incurrir en infracciones al contribuyente, las que serán sancionadas de conformidad a los artículos 97° y 109°, según corresponda, del Código Tributario.

21.- La presente resolución regirá a contar del 1° de Julio de 2000 y tendrá vigencia indefinida.

ANOTESE Y PUBLIQUESE EN EXTRACTO.

JAVIER ETCHEBERRY CELHAY

DIRECTOR