



**FRAUDE TRIBUTARIO**

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE  
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN  
PARTE I**

**Alumno: ALEXIS ANTONIO HERNANDEZ SANZ**  
**Profesor Guía: Gonzalo Polanco**

**Santiago, marzo 2022**

Tabla de contenido

<b><i>CAPÍTULO I: INTRODUCCION.....</i></b>	<b><i>1</i></b>
1.1. <b>PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....</b>	<b>2</b>
1.2. <b>DESARROLLO DE LA HIPÓTESIS.....</b>	<b>2</b>
1.3. <b>SUBTEMA DE INVESTIGACIÓN.....</b>	<b>3</b>
1.4. <b>OBJETIVO.....</b>	<b>3</b>
1.4.1. <b>DESARROLLO DEL OBJETIVO GENERAL .....</b>	<b>3</b>
1.4.2. <b>DESARROLLO DE OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....</b>	<b>3</b>
1.5. <b>MARCO METODOLÓGICO .....</b>	<b>4</b>
<b><i>CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO – NORMATIVO.....</i></b>	<b><i>5</i></b>
2.1. <b>ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN .....</b>	<b>5</b>
2.1.1. <b>LA ECONOMÍA Y LOS IMPUESTOS .....</b>	<b>5</b>
2.1.2. <b>CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....</b>	<b>8</b>
2.1.3. <b>EVASIÓN Y DELITO TRIBUTARIO.....</b>	<b>13</b>
2.1.4. <b>ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA.....</b>	<b>17</b>
Tribunal Tributario Regional Valparaíso (Rol N°60.003-94).....	17
Corte de Apelaciones de Valparaíso (Rol N°148.935) .....	18
Tribunal Tributario Santiago Oriente (causa Rol 70.053-94) .....	18
Tribunal Tributario Valparaíso (causa Rol 4206-86).....	20
Tribunal Tributario Santiago Sur (Rol N°1598-89) .....	23
<b><i>CAPÍTULO III: CONCLUSIÓN.....</i></b>	<b><i>27</i></b>
<b><i>BIBLIOGRAFIA: .....</i></b>	<b><i>29</i></b>

## **CAPÍTULO I: INTRODUCCION.**

El artículo 23 del D.L.N° 825 (LIVS) establece las reglas que darán derecho a la utilización del crédito fiscal contra el débito fiscal de un mismo periodo tributario que tendrá derecho el contribuyente de IVA, no obstante el numeral N°5 de este mismo artículo nos indica una excepción y es aquí donde esta tesis toma relevancia, porque analizaremos los resultados en querellas por facturas falsas o no fidedignas, enfocándonos en la jurisprudencia existente, fallos emitidos, dando a conocer aspectos de mejora para la certeza tributaria.

Durante años el Servicio de Impuestos Internos, actuando como ente regulador, ha implementado mecanismos para evitar la emisión de facturas falsas, por mencionar algún cambio relevante, podemos mencionar la obligatoriedad de la factura electrónica a contar de agosto del 2017, no obstante y aun cuando se han mejorado los procesos de fiscalización y se ha invertido en mejoras para evitar este delito tributario aún existen facturas falsas, por ende, es comprensible cuestionar si esta y otras medidas han sido suficientes, además debemos reflexionar si los medios de prueba que exige el ente regulador para acreditar el pago de un documento tributario están acordes a los tiempos actuales, talvez el actual artículo 23 N°5 debe ser modificado y actualizado a los tiempos y avances tecnológicos de hoy en día.

La motivación para escoger este tema de investigación es aportar con material concreto, jurisprudencia y pronunciamientos respecto del delito tributario por devoluciones fraudulentas de impuestos respecto al IVA Crédito Fiscal producto de la utilización de facturas fraudulentas, ser una ayuda o guía para cualquier persona que necesite orientación y que esté en proceso de fiscalización por este motivo.

## **1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

Analizar la normativa existente del artículo 23 N°5 de D.L N° 825, si se ajusta a la realidad actual, tanto en su tipificación del delito como tal, como asimismo en sus formas de prueba ante un tribunal o una fiscalización administrativa. Consideramos que la normativa actual respecto del delito de las facturas no fidedignas, facturas falsas, facturas que no cumplen con los requisitos legales o reglamentarios o facturas que sean emitidas por personas que resulten no ser contribuyentes de IVA, no se ha actualizado a la velocidad de los tiempos actuales, lo que produce no solo un perjuicio fiscal, sino que, además deja en la indefensión a un contribuyente que por hechos ajenos a él, en su contabilidad se registre una factura de las mencionadas precedentemente. Analizaremos resultados en querellas por este tipo de delito y posibilidades de mejora para la certeza tributaria.

Una de las problemas actuales como medios de prueba en relación a la acreditación del pago de la factura específicamente es que la norma está muy atrasada y no aborda en su totalidad todos los medios de pago existentes en los tiempos actuales, habla principalmente del cheque nominativo, siendo que este medio de pago ya prácticamente no es utilizado por la mayoría de los contribuyentes, es por ello, que creo se deben mejorar los procesos de fiscalización y abordar todo el abanico de posibilidad, no dejando lugar a dudas.

## **1.2. DESARROLLO DE LA HIPÓTESIS**

Ante la problemática planteada anteriormente, podemos preguntarnos entonces; ¿El Art. 23 N°5 D.L. N°825 se ajusta a la realidad actual?, ¿Los medios de prueba para acreditar el pago de una factura están conformes a los actuales medios de pago o se deben actualizar?, ¿Cómo han resuelto los Tribunales de Justicia una controversia de este tipo, han aceptado otros medios de prueba? ¿Cómo se podría mejorar la certeza tributaria para este tipo de delitos?

### **1.3. SUBTEMA DE INVESTIGACIÓN**

Determinar si el actual Art.23 N°5 del D.L. N° 825 y las circulares del Servicio de Impuestos Internos que regulan los casos de pérdidas del crédito fiscal por factura no fidedignas o falsas cumplen o no con su objetivo.

### **1.4. OBJETIVO**

#### **1.4.1. DESARROLLO DEL OBJETIVO GENERAL**

Recopilar, analizar, sistematizar y concluir sobre la jurisprudencia ante la pérdida del crédito fiscal en los casos del Art.23 N°5 del D.L.N°825, su tipificación, sanciones y posibilidades de mejora, así como también en los principales efectos tributarios que genera la pérdida del crédito fiscal, para el contribuyente como para el Estado, quien actúa como ente fiscalizador a través del Servicio de Impuestos Internos.

#### **1.4.2. DESARROLLO DE OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

Para el desarrollo las etapas que daremos a conocer ante lo planteado abordaremos en capítulos algunos tópicos referentes a la materia señalada;

- Art.23 N°5 del D.L.N° 825;

En este capítulo abordaremos la norma actual, que es la base de toda esta tesis, para luego profundizar en la doctrina del delito tributario propiamente tal, su jurisprudencia, tipificación de conductas, analizando en profundidad las normas del art. 23 N° 5 del D.L.N°825.

- Jurisprudencia;

En este capítulo se analizará la jurisprudencia de los Tribunales Tributarios, Corte de Apelaciones y Corte Suprema relativos a esta materia y se intentará demostrar las diferencias de criterio e interpretación de la norma en las diferentes instancias judiciales.

## **1.5. MARCO METODOLÓGICO**

Desde el punto de vista metodológico con respecto al nivel de investigación, el presente trabajo se desarrollará como una investigación de carácter teórica, descriptiva y correlacional, con un diseño de investigación de orden documental y un enfoque cualitativo que permite asumir una realidad dinámica, privilegiando el análisis profundo y reflexivo de los significados subjetivos e intersubjetivos que forman parte de la realidad estudiada, siendo en este sentido la recolección de datos utilizada para descubrir o afinar la pregunta de investigación en el proceso de su interpretación.

Con respecto al método de investigación, el presente trabajo se desarrollará deductivamente, es decir, se irá desde los principios generales a los particulares, basados en la norma del Art. 23 N°5 del D.L. N°825 y luego avanzando a las conclusiones particulares basadas en un razonamiento lógico deductivo, por otro lado, se abarcará el método dogmático, en cuanto se pretende explicar el orden jurídico *lege data*, respecto del tratamiento del fenómeno en estudio; analítico ya que se realizará un estudio que descompone el todo en sus elementos básicos y, por tanto, va de lo general a lo específico; e histórico puesto que se busca verificar el desarrollo del orden jurídico con relación al fenómeno investigado.

## **CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO – NORMATIVO**

### **2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN**

El Impuesto al Valor agregado es un tributo que afecta principalmente al consumo de los agentes económicos y, por lo tanto, para entenderlo a cabalidad es necesario considerar algunos conceptos propios de la ciencia económica.

#### **2.1.1. LA ECONOMÍA Y LOS IMPUESTOS**

Según Aristóteles, “El hombre es un ser social por naturaleza, y el insocial por naturaleza y no por azar o es mal humano o más que humano (...). La sociedad es por naturaleza anterior al individuo (...) el que no puede vivir en sociedad, o no necesita nada para su propia suficiencia, no es miembro de la sociedad, sino una bestia o un dios”<sup>1</sup> generando, por tanto, que la convivencia en sociedad no está exenta de complicaciones y por ello es menester crear una serie de instituciones que permitan la existencia civilizada en comunidad. Es así como podemos concebir un poder central en el Estado, el que se fundamenta en el logro de los fines que la comunidad necesita, siendo conceptualizado como el Bien Común.

Una comunidad organizada encomienda al Estado, a este poder central, el logro de sus objetivos, el cual requiere de recursos que son aportados por los mismos individuos que forman parte de ella. Sin embargo, tal como lo expresa Yáñez J. (2016). ¿Por qué son necesarios los impuestos? (No. 16). Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Las personas no gustan pagar sus impuestos, pero sí los impuestos que pagan otros y a la mayoría de los contribuyentes no les gusta pagar impuestos a pesar de que saben que existe algún tipo de beneficio que se recibirá del uso que las autoridades económicas les den a estos recursos, teniendo como argumento que los impuestos reducen el bienestar económico del

---

<sup>1</sup> Revisión técnica por Ever Arrieta Bachiller en Filosofía (2009) por la Universidad Nacional de Costa Rica; máster en Historia, Relaciones Internacionales y Cooperación (2013), en Traducción y Servicios Lingüísticos (2015) y en Multimedia (2017) por la Universidad de Oporto.

contribuyente pues disminuyen su poder de compra, que es un ingreso real, sobre los bienes y servicios que él puede adquirir para satisfacer sus necesidades, sin embargo, el gobierno utiliza los recursos obtenidos de los impuestos para proveer bienes y servicios los cuales aumentan el bienestar económico de los ciudadanos, demostrando así que en este sentido la autoridad económica no puede descansar solamente en la acción del mercado por muy eficiente que éste pudiera ser y por tanto podemos afirmar que los tributos tienen una influencia en la economía desviando recursos, ya sea con un ánimo recaudatorio, para estimular o inhibir determinadas acciones de los agentes económicos, utilizando diferentes criterios como el de gravar las rentas, la riqueza o el consumo.

Es así, que este poder central, debe lograr un objetivo común para todos, lo que podríamos concebir hoy en día como el Bien Común, cuya conceptualización es doctrinaria<sup>2</sup> y es logrado por los distintos roles que la autoridad defina y dado que esta definición es diversa, es necesario realizar un acuerdo entre los ciudadanos y la autoridad, acuerdo que se materializa en una especie de “contrato social”.

En el caso de Chile, esto se ve plasmado en nuestra actual Constitución Política del Estado que aún se encuentra vigente, estableciendo en su artículo 1 el rol que debe cumplir, entre otros elementos:

*“Artículo 1º.- Las personas nacen libres e iguales en dignidad y derechos.*

*La familia es el núcleo fundamental de la sociedad.*

*El Estado reconoce y ampara a los grupos intermedios a través de los cuales se organiza y estructura la sociedad y les garantiza la adecuada autonomía para cumplir sus propios fines específicos.*

---

<sup>2</sup> Esto quiere decir que es la definición de un concepto que se hace de acuerdo con una corriente del pensamiento. Por ejemplo, el Bien Común según el Catecismo de la Iglesia Católica Romana es definido como: “el conjunto de aquellas condiciones de la vida social que permiten a los grupos y a cada uno de sus miembros conseguir más plena y fácilmente su propia perfección” (Encíclica Gaudium et Spes 26, 1; cf. 74, 1)

*El Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común, para lo cual debe contribuir a crear las condiciones sociales que permitan a todos y a cada uno de los integrantes de la comunidad nacional su mayor realización espiritual y material posible, con pleno respeto a los derechos y garantías que esta Constitución establece. Es deber del Estado resguardar la seguridad nacional, dar protección a la población y a la familia, propender al fortalecimiento de ésta, promover la integración armónica de todos los sectores de la Nación y asegurar el derecho de las personas a participar con igualdad de oportunidades en la vida nacional”*

Para dar cumplimiento a las metas que se propone el Estado para con sus ciudadanos es que requiere de recursos, y los tributos son la fuente natural para proveerse de ello, estableciendo en la misma constitución que:

*“Art. 19.- La Constitución asegura a todas las personas:*

*1.-...*

*2.-....*

*3.-....*

*..*

*..*

*20.- La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.*

*En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.*

*Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado. Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser*

*aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo”*

Lo anterior consagra el principio de legalidad de los impuestos, el cual tiene su génesis en la Inglaterra del Siglo XIII (1215) cuando el rey de facto, “Juan sin Tierras”, el célebre enemigo de Robin Hood y hermano de Ricardo Corazón de León debió firmar la Carta Magna con sus súbditos (en realidad con los nobles) para comprometerse a determinados límites en el uso de su poder. Una de estas restricciones fue la obligación de imponer impuestos solo a través del mecanismo de generación de leyes y no a su exclusiva voluntad. Este hecho generó un antecedente que la evolución cultural de Occidente ha recogido en sus legislaciones y hasta nuestros días tiene su efecto<sup>3</sup>. Y consagra el principio de neutralidad de los impuestos, que establece que los tributos no deben afectar la actividad de las personas, es decir, no deben ser injustos o desproporcionados.

### **2.1.2. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

Para comprender la mecánica del Impuesto al Valor Agregado es necesario analizar la doctrina en la aplicación del crédito fiscal en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

El 31 de diciembre de 1974 se promulga el D.L. 825 y consecuencia de ello es que desde marzo de 1975 se aplica en Chile el impuesto a las ventas y servicios con el sistema denominado Impuesto al Valor Agregado (IVA). Este cuerpo legal ha sufrido variadas modificaciones, pero sin duda la más importante de ellas fue la establecida por el D.L. 1.606 del año 1976 y que rige a partir del 1 de enero de 1977, en donde en virtud de esta modificación se refundieron los impuestos a las ventas y servicios, lo que tiene relevancia porque establece la determinación de una base imponible única y sobre la cual se aplica una tasa de 20%, reemplazando el antiguo sistema plurifásico o acumulativo con efecto cascada que rigió desde al año 1954, sistema

---

<sup>3</sup> Según Apuntes de Clases del Prof. G.R. Pinto Perry, Derecho Tributario II, Impuesto al Valor Agregado, Universidad de Santiago, Facultad de Administración y Economía, Departamento de Contabilidad y Auditoría.

que gravaba con la misma tasa impositiva el valor de cada transacción de un producto desde su fabricación o internación hasta su consumo. Así, el impuesto se aplicaba en cada etapa sobre una base mayor que la etapa anterior, llegando al consumidor final fuertemente gravado aumentando su precio debido a la repetición del tributo. Este efecto provocó finalmente que se modificara este tributo por otro que aliviara la carga fiscal y disminuyera los costos en la cadena de producción.

En consecuencia, se puede concluir que el IVA es efectivamente un impuesto sobre las ventas, recayendo en el consumidor final y afectándose en cada una de las etapas del proceso de producción por el valor agregado que genera cada una. El objetivo es contar con un impuesto de neutralización en cuanto a sus efectos para que su aplicación no represente un mayor costo, lo que se logra mediante un sistema de impuesto contra impuesto, es decir, que el contribuyente o sujeto pasivo del impuesto puede deducir el impuesto pagado en las adquisiciones, que corresponde al crédito que se debió pagar en el periodo, del débito fiscal cobrado en sus ventas.

En cuanto a la aplicación de este tributo es relevante comprender el sistema que se aplica para determinar el crédito fiscal. A este respecto, se conocen en doctrina dos sistemas, de acuerdo con Magasish Huerta, J. (2010). Observaciones a la doctrina sustentada por la Excma. Corte Suprema en la aplicación del crédito fiscal en la ley de impuesto a las ventas y servicios. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, (10).

- Deducción limitada o restringida: Sistema que permite deducir como crédito los impuestos pagados en la adquisición de bienes incorporados físicamente al producto elaborado, tratándose de procesos industriales, o de mercaderías adquiridas para su posterior venta si se trata de un establecimiento comercial.
- Deducción ilimitada o amplia: Este sistema consiste en deducir todos los impuestos pagados en adquisiciones de bienes muebles o ejecución de servicios, destinados al funcionamiento del giro de la empresa, sin distinguir su destino, esto es, bienes que sean del Activo Fijo o a complementar dichos

bienes, del Activo Realizable o cualquier otro tipo que represente un gasto necesario para el desenvolvimiento del giro.

Las normas legales que regulan esta materia se encuentran contenidas en el D.L. 825, indicando:

### **Párrafo 6°**

#### **Del Crédito Fiscal**

#### **Artículo 23.-**

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

1°- Dicho crédito será equivalente al impuesto de este Título recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, o, en el caso de las importaciones, el pagado por la importación de las especies al territorio nacional respecto del mismo período. Por consiguiente, dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente. Igualmente dará derecho a crédito el impuesto de este Título recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o un contrato de arriendo con opción de compra de un bien corporal inmueble y de los contratos referidos en la letra e) del artículo 8°.

2°- No procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor. Índice LIVS.

**3°**- En el caso de importación o adquisición de bienes o de utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y operaciones exentas o a hechos no gravados por esta ley, el crédito se calculará en forma proporcional, de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento.

**4°**- No darán derecho a crédito las importaciones, arrendamiento con o sin opción de compra y adquisiciones de automóviles, station wagons y similares y de los combustibles, lubricantes, repuestos y reparaciones para su mantención, ni las de productos o sus componentes que gocen en cualquier forma de subsidios al consumidor de acuerdo a la facultad del artículo 48, salvo que el giro o actividad habitual del contribuyente sea la venta o el arrendamiento de dichos bienes, según corresponda, salvo en aquellos casos en que se ejerza la facultad del inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Tampoco darán derecho a crédito los gastos incurridos en supermercados y comercios similares que no cumplan con los requisitos que establece el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

**5°**- No darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquéllas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto.

Conforme a los principios doctrinarios señalados, nuestra legislación aplicaría un sistema de deducción amplia o ilimitada, ya que se desprende que sea requisito el uso o destino de los bienes muebles adquiridos o servicios, siempre dentro del margen del giro de la empresa.

Adicionalmente, respecto del tributo en comento, la teoría económica y la doctrina jurídica clasifican a los tributos con distintos criterios, uno de ellos es la clasificación entre impuestos personales y reales, en donde los primeros son *“los impuestos que se ajustan a la capacidad de pago personal del contribuyente; los impuestos reales (impuestos ‘sobre cosas’) recaen sobre las actividades u objetos como tales, es decir,*

*las compras, las ventas o la posesión de la propiedad, independientemente de las características del que realiza la operación o del propietario*<sup>4</sup>. Cabe mencionar que el término real tiene su raíz en el latín “res” que significa cosa tal como lo menciona PINTO PERRY, Germán. “Impuesto Global Complementario” Editorial PuntoLex Santiago de Chile 2007.Pág.11. Es así que en el caso del IVA corresponde a un tributo que tiene por objeto gravar el consumo, siendo el tributo que más aporta en arcas fiscales.

Por lo anterior, se puede afirmar que el IVA es un impuesto inferior en materia de equidad vertical y horizontal, por ser un impuesto real, sin embargo, es muy eficiente en cuanto a la recaudación puesto que históricamente representa un gran porcentaje del total de los ingresos fiscales.

Otra importante característica de este tributo, y que ya ha sido mencionada anteriormente es que corresponde a un impuesto multifásico porque grava cada una de las etapas de la cadena productiva, con la salvedad de que grava solo el valor añadido en cada etapa que aportan los distintos agentes económicos en el proceso productivo de un bien.

Finalmente, es considerado un impuesto indirecto por el hecho de trasladar el efecto de la carga tributaria, es decir, que permite “compartir” la carga tributaria trasladándola a través de las etapas de producción hasta llegar finalmente al sujeto que ya no puede realizar esta transferencia. Para ello, se pueden aplicar dos criterios:

- El método de la sustracción: Método en donde la cuantía se calcula imputando impuesto contra impuesto, es decir, constituye débito fiscal el impuesto recargado en las ventas del cual se rebaja como crédito fiscal el tributo soportado en las importaciones y/o compras del período, sin que haya una relación directa entre los bienes adquiridos y los enajenados.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Op.Cit. MUSGRAVE y MUSGRAVE. Idem. Pág. 260.

<sup>5</sup> <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/ventas/ja4814.htm>

- El método de la adición: en virtud el cual debe procederse a la suma de todas los factores que agregó la empresa en la etapa que ella le correspondió intervenir<sup>6</sup>.

Nuestro país considera el método de la sustracción debido a su simplicidad y dado que permite una mejor administración.

Así las cosas, podemos apreciar la importancia de este impuesto tanto económicamente en términos recaudatorios y también social, considerado lo mencionado por Engel, E., Galetovic, A., & Raddatz, C. (1997). Impuestos y distribución del ingreso en Chile: ¿ es regresivo el IVA?. American Economic Review. "El efecto distributivo directo de un impuesto es determinado por la fracción del ingreso que distintos contribuyentes destinan a pagarlo. Cuando las personas más pudientes destinan una fracción mayor de su ingreso al pago de un impuesto que los sectores de menores ingresos se dice que el impuesto es progresivo. Lo contrario ocurre cuando la fracción del impuesto es regresivo. De acuerdo a esta definición, el Impuesto a la Renta es progresivo, pues sólo los deciles de ingresos más altos pagan este impuesto. Por el contrario, el IVA es regresivo debido a que se paga sólo cuando se consume y en Chile los sectores más pobres consumen casi todo su ingreso, a diferencia de los sectores de ingresos más altos, que son los únicos que ahorran."

### **2.1.3. EVASIÓN Y DELITO TRIBUTARIO**

En el contexto de la aplicación de los impuestos, principalmente respecto del IVA existe ciertamente un grado de evasión, el cual no solamente afecta a Chile, ni es una situación novedosa en el mundo ya que numerosos países enfrentan una evasión fiscal importante y no en todos se establecen las medidas adecuadas para penalizar estos actos. En efecto, como menciona Rodríguez, R. C. (1966). El delito tributario. Revista de Derecho Económico, (14-15), 53-56. La evasión tributaria es directamente proporcional al

---

<sup>6</sup> Op.cit. CONTRERAS, Hugo y GONZALEZ, Leonel. "Curso Práctico de IVA". Editorial CEPET. Primera Edición 1996.Pág. 7

aumento de las tasas. Dicho, en otros términos, en la medida en que las tasas disminuyen se reduce la evasión fiscal, aunque el argumento no parece de mucha validez, ya que es el evasor quien obliga al Estado – entre otros factores, naturalmente, – a elevar las tasas de los impuestos e, incluso a gravar con tributos nuevas áreas de negocios y actividades. El mismo autor señala que Villegas resume estas opiniones al decir *“la facultad de recaudar los impuestos constituye un derecho pecuniario del Estado y los ingresos por tal concepto corresponden a la fortuna de la comunidad, de modo que las infracciones a las normas fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio, de naturaleza análoga a los del derecho común”*

Tal como se mencionó anteriormente, la relación tributaria implica una vinculación entre el bienestar individual y el Estado, relación necesaria para la subsistencia de cualquier sociedad. Es así como Sánchez-Ostiz Gutiérrez, Pablo, El delito contable tributario (Pamplona, 1995), p. 178 ss. señala que “la obligación tributaria, entonces, bien puede vincularse y justificarse dentro la estructura de un Estado social y democrático de Derecho”, en donde sugiere Lo Monte, Principios de Derecho penal tributario, cit. (n. 38), p. 12. que “el pago del tributo se encuadra en el cumplimiento de un deber cívico de solidaridad, concurriendo a los gastos públicos debido a la propia capacidad contributiva.” Sin embargo, existe una estrecha relación entre el cumplimiento de los deberes de solidaridad y los fines propios del Estado permitiendo entender que un ilícito tributario consiste en una violación del deber ser de solidaridad, implicando la elusión del pago de los tributos que deberían ser utilizados a favor de la sociedad, por lo que los actos evasivos representan un obstáculo para conseguir los fines del Estado, que son de carácter social.

Es por ello que se pueden establecer elementos comunes detrás de los ilícitos tributarios como menciona Widow, M. M. O. (2007). El sujeto activo en los delitos tributarios. Revista de Derecho (Valparaíso), (XXVIII), 155-187, donde destaca los siguientes:

- a) En primer lugar, la presencia de la Administración Pública, contemplada en su faceta institucional. Esto implica que los delitos tributarios no pueden considerarse como un mecanismo de protección del patrimonio fiscal de

modo equivalente a como se hace con el patrimonio de los particulares. Porque en este ámbito el patrimonio público aparece asociado al cumplimiento de los fines públicos, y no se protege penalmente en cuanto tal patrimonio, sino en cuanto “objeto funcionalizado al cumplimiento de aquellos fines”. La presencia de la Administración Pública, entonces, no es accidental, “sino que hace surgir una relación jurídica específica sin parangón, ex lege, que modifica su consideración”.

- b) A lo anterior se agrega, en segundo término, la existencia de un sistema de gestión, normativizado y formalizado, por medio del cual opera la Administración Pública. Dentro de este sistema los particulares ocupan un papel de relevancia, un rol especial configurado por todo un cúmulo de expectativas que se les dirigen, sea directamente como contribuyentes, sea por asumir alguna otra posición vinculada con la relación tributaria que existe entre el Estado y un tercero. Se instaura una relación de confianza especial sobre estos particulares, pues también de ellos depende el funcionamiento del sistema tributario. Hay, por tanto, una vinculación –parcial– de esferas de organización.
- c) Por último, destaca también la existencia de un completo régimen de infracciones y sanciones que convive con el régimen penal, para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En suma, se podría afirmar que los delitos tributarios no son solamente para la protección del patrimonio fiscal en cuanto al daño que pueden provocar a una persona, sino que implican un objetivo aún mayor ya que permiten proteger la existencia del sistema tributario y su adecuado funcionamiento, la que depende del adecuado comportamiento de los sujetos involucrados en el sistema.

Es así que en el último tiempo parte de la discusión se ha centrado en el cumplimiento tributario ya que es la base para el análisis de cualquier reforma tributaria, en el sentido más amplio sobre la redacción de las leyes, así como en objetivos más

específicos como el presupuesto asignado a Servicio de Impuestos Internos (SII) con la finalidad de reducir la evasión en el IVA.

De acuerdo con (Jorratt and Serra, 1999) *Estimación de la Evasión en el Impuesto a las Empresas en Chile* “Disponer de información respecto a la evasión es crucial por diversas razones. Primero, permite a la administración tributaria (en adelante, AT) orientar mejor su fiscalización. Cuando la AT tiene estimaciones de evasión por impuesto y sector económico, puede focalizar mejor la fiscalización, mejorando así su efectividad. Asimismo, permite medir los resultados de los planes de fiscalización y realizar modificaciones cuando sea necesario. Por su parte, el gobierno debe considerar la evasión tanto al momento de decidir el presupuesto de la AT como al analizar eventuales modificaciones a la legislación tributaria.” De acuerdo con los datos recopilados por el autor “Las estimaciones obtenidas para 1997 usando la información del SCN indican que en el Impuesto de Primera Categoría se evadieron del orden de 604.223 millones de pesos (unos US\$1.440 millones), lo que representa un 41,7% de los ingresos tributarios teóricos del impuesto. Asimismo, la serie muestra un constante descenso en la tasa de evasión a partir de 1989, año en que alcanzó al 58%. Por otra parte, los resultados del trabajo indican que, en el período bajo estudio, en promedio, más del 75% de la evasión de Primera Categoría ha tenido su origen en evasión del IVA. El 25% restante es explicado por otras formas de evasión, tales como: la subdeclaración en los registros contables y en las declaraciones tributarias, el traspaso de rentas entre empresas bajo sistema de renta presunta y bajo el sistema de renta efectiva, el uso incorrecto de los mecanismos de depreciación, la sobredeclaración de remuneraciones y honorarios, y en general, la sobredeclaración de gastos.”

Los resultados obtenidos sugieren entonces que una mayor fiscalización del IVA tendría un efecto importante respecto del cumplimiento, sin embargo, la respuesta obtenida sugiere cuestionarse si es efectivamente una mayor fiscalización una solución real o bien la norma no se adecua a la situación actual respecto a la no procedencia del crédito fiscal en los términos del artículo 23 N°5 del D.L. 825 en los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales

o reglamentarios y en aquéllas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto.

#### **2.1.4. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA**

##### **Tribunal Tributario Regional Valparaíso (Rol N°60.003-94)**

La sentencia de fecha 4 de marzo de 1996 rechaza el reclamo interpuesto por don Jorge Silva Pérez, en contra de las liquidaciones N°3023 a 3031, de fecha 8 de Octubre de 1993, por concepto de diferencias de Impuesto al Valor Agregado de los períodos Septiembre a Diciembre de 1992, y Enero a Marzo de 1993.

Terminado el proceso de Fiscalización se rechazaron las facturas registradas por el reclamante basándose en lo siguiente:

“toda vez que tales documentos tienen numeración que excede al timbraje autorizado por el Servicio de Impuestos Internos, el emisor se encuentra bloqueado por el Servicio y no declara IVA desde el período Noviembre de 1991 a Marzo de 1996.” Claramente las causales invocadas se apartan del artículo 23 N°5 del DL.825.

En el siguiente considerando de la sentencia, se confundió la causal de rechazo del crédito fiscal del inciso primero de la referida norma con las exigencias contempladas en los incisos 2° y 3°, en los siguientes términos:

“Que lo anterior también deriva del hecho que el reclamante no acreditó el pago con cheque de las respectivas facturas y los que formuló sólo cubren una parte de las facturas, no tiene registrada contablemente la respectiva cuenta corriente bancaria y no acreditó la efectividad de las operaciones de que dan cuenta las facturas de sus operaciones”.

De igual forma confunde la exigencia de la efectividad de la operación con los requisitos que debían cumplir las facturas, cuando se sostiene lo siguiente:

“Por regla general, el hecho de estar timbrada una o varias facturas por el Servicio, constituye evidentemente un signo de su autorización oficial por éste, pero en ningún caso dicho timbraje (que indudablemente es previo a cualquier transacción) da certeza de la efectividad de la operación que sus datos consignan. Pues esta transacción está realizada exclusivamente entre particulares sin la concurrencia del Servicio, por cuanto mal podría, el Órgano Oficial, dar fe de su realización, ya que éste no participa para nada en sus términos; como está dicho sólo participan los particulares y es a ellos a quienes corresponde demostrar la veracidad de la operación que señala la o las facturas, especialmente en cuanto a las especies transferidas, al valor de ellas, al IVA aplicado, al pago efectivo, su valor, etc.”

#### **Corte de Apelaciones de Valparaíso (Rol N°148.935)**

Por medio de la sentencia de fecha 8 de Junio de 1999, la Corte confirmó la sentencia de primera instancia interpretando de mala forma los siguientes términos generales:

Insiste que las facturas deben corresponder y dar cuenta de operaciones reales y que deben ser pagadas con cheques, como así lo demostró en el proceso el recurrente.

Además, el fallo se basa en una causal distinta a las indicadas taxativamente en el artículo 23 N°5 del DL 825, para confirmar la sentencia de primera

#### **Tribunal Tributario Santiago Oriente (causa Rol 70.053-94)**

En la sentencia dictada el 7 de Marzo de 1995 se acogió el reclamo interpuesto en contra de las liquidaciones N°15 a 18 de 16.01.94, por diferencias de IVA de los períodos

tributarios junio, julio, agosto y septiembre de 1993, por no haber acreditado la efectividad de las operaciones que en las facturas de proveedores se consignaban.

En el presente caso el reclamante sostuvo que las liquidaciones incumplieron los requisitos legales, que permitían al Servicio rechazar el crédito fiscal, toda vez que en ellas se expresaba una sola causal para el rechazo de dichos créditos, no haber acreditado la efectividad material de las operaciones que en las facturas de proveedores se consignan, esto es, que no se expresaba ni se hacía valer ninguna causa legal de rechazo de los créditos fiscales objetados de facturas de proveedores, no cumpliéndose con lo dispuesto en el N°5 del artículo 23 del D.L.825, ahora bien, las facturas individualizadas correspondían a operaciones comerciales reales y lícitas por mercaderías que efectivamente se adquirieron a proveedores, por los montos señalados en cada una de las facturas, facturas que fueron debidamente incorporados en sus libros de contabilidad y pagadas con cheques. Adicionalmente los emisores de las facturas objetadas eran todos contribuyentes del IVA y las facturas se encontraban debidamente autorizadas por el Servicio, cumpliendo todos los requisitos legales y reglamentarios. Los considerandos pertinentes de la sentencia señalan lo siguiente:

“Que la Oficina de Fiscalización de Comercio Exterior de la Subdirección de Fiscalización cursó las liquidaciones N°15 a 18 de 25.01.94, por concepto de IVA, fundamentado en lo dispuesto por el N° 5 del artículo 23 del D.L.825 de 1974, debido a no haber acreditado la efectividad material de las operaciones que daban cuenta las facturas que se indican”.

“Que la recurrente aduce en su escrito de reclamo que las liquidaciones no cumplen con los requisitos legales que habilitan al Servicio para rechazar los créditos fiscales IVA, de las facturas de proveedores detalladas, ya que no se expresa ni se hace valer ninguna causa legal de rechazo, por lo que no se cumple con lo ordenado en el N°5 del artículo 23 del D.L.825 de 1974”.

“Que sobre la materia de litis, es necesario precisar previamente la norma legal contenida en el artículo 23 N°5 del DL.825 de 1974, que a la letra establece: “No dará 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 aquellos que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto”.

“Que en mérito a los antecedentes de autos,... ha quedado acreditado que las facturas emitidas por el contribuyente a la empresa demandada, correspondían a operaciones efectivas, éstas no adolecían de algunas de las irregularidades o deficiencias enumeradas en la disposición legal”.

“Que de acuerdo a los documentos acompañados al proceso, consta que las facturas no adolecen de irregularidades o deficiencias enumeradas de la disposición legal transcrita”. En este caso, al igual que el anterior, se realiza una interpretación correcta del artículo 23 N°5 del D.L.825

### **Tribunal Tributario Valparaíso (causa Rol 4206-86)**

En la citada causa se dictó sentencia con fecha 30 de Enero de 1987, en la cual se acogió la reclamación interpuesta en contra de las liquidaciones N°935 a 944, de 12 de Febrero de 1986, las cuales rechazaron el crédito fiscal, teniendo como fundamento que las facturas que se impugnaban tendrían el carácter de no fidedignas al no encontrarse éstas debidamente autorizadas.

El reclamante sostiene en su presentación que dichas facturas no pueden ser calificadas de no fidedignas, toda vez que, es la propia Dirección del Servicio en Circular N°25 de 1982, complementada por Circular N°36 de 1984 quien ha dicho que 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.

Señala como ejemplos: facturas cuya numeración y datación no guardan debida correlatividad con el resto de la facturación del contribuyente, correcciones,

enmendaduras o interlineaciones en su texto; que aquellas que no guarden armonía con los asientos contables que registran la operación de que dan cuenta; que no haya concordancia entre los distintos ejemplares de las facturas, etc. Con lo anteriormente expuesto sostiene que, en el presente caso, nada de lo anterior se cumplió pues no existieron irregularidades materiales, la numeración era correcta, no existían correcciones, enmendaduras, interlineaciones y las facturas guardaban armonía con los asientos contables.

Se señala además que las operaciones de que dan cuenta las facturas impugnadas eran totalmente reales y efectivas, como lo acreditaron las fotocopias de los documentos bancarios emitidos dando pago de estos, las que se acompañaron con un listado que indicó las facturas con ellas pagadas.

Los considerandos pertinentes de la sentencia establecieron lo siguiente:

“Que, en las argumentaciones de la reclamante se han expuesto extensamente en la parte expositiva, pudiendo sintetizarse en que el contribuyente sostiene que las facturas llevan el timbre oficial del SII, ya que lo único que es dable exigirle al comprador al momento de recibir un documento de respaldo es la comprobación de la circunstancia que lleva el timbre del SII y el RUT del emisor.”

“Que, de acuerdo a lo expuesto en los considerandos anteriores, este Tribunal determina que las operaciones de compraventa de animales...fueron efectivamente realizadas, canceladas con cheque y recepcionadas las respectivas facturas que emitió el proveedor, el cual por ser una persona con domicilio y actividad vigente conocida, es procedente su fiscalización y cobro de los tributos pertinentes, razón por la cual en el presente caso sólo cabe dejar sin efecto el cobro formulado en las liquidaciones N° 935 a 944”.

De lo expuesto, queda de manifiesto que los fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos se excedieron en sus facultades al impugnar las facturas como no fidedignas,

en circunstancias que ellas se ajustaron plenamente a la normativa tributaria, lo que claramente fue enmendado por el Tribunal Tributario.

### **Corte de Apelaciones de Valparaíso**

Mediante sentencia de fecha 31 de Marzo de 1995 se confirmó la sentencia de primera instancia.

### **Corte Suprema**

Con fecha 8 de septiembre de 1998, se declaró inadmisibile el recurso de casación en el fondo, y cabe destacar los siguientes considerandos:

“Que el recurso de autos se sustenta en los errores de derecho en que habría incurrido la sentencia, al haberse infringido los artículos 14, 15 inciso 1°, 20 y 23 N°5 del D.L.825 y 21 del Código Tributario”.

“Que el recurso de casación es excepcional y de derecho estricto, y se sustenta en la infracción de la ley o leyes que tienen influencia en lo dispositivo del fallo, requisito básico formal de admisibilidad”.

“Que tanto la sentencia de primer grado, como la confirmatoria de segunda instancia razonan y deciden en base al artículo 23 N°1 del DL 825, disposición que además, mencionan expresamente en el grupo de preceptos legales, como lo ordena el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil y el auto acordado que rige dicha actuación...”

“Que como el precepto legal referido en el motivo anterior, por lo ya señalado tiene el carácter de ley decisoria litis, y al no ser impugnado como quebrantado en el recurso, debe ser considerado como correctamente aplicado, e incluso en tal carácter incorporado en la sentencia de reemplazo; así, en el caso que fuere acogido el recurso de casación, debiera aplicarse la norma omitida la que, como ya se dijo, es decisoria litis

para la controversia planteada en estos autos, por lo que es, indudable que el recurso debe ser declarado inadmisibile, toda vez que en el supuesto que las demás disposiciones que se citan como violadas lo hubiesen sido efectivamente, ellas no han podido tener influencia en la decisión”.

### **Tribunal Tributario Santiago Sur (Rol N°1598-89)**

La sentencia de fecha 27 de Febrero de 1992 acogió en parte el reclamo presentado por don Victor Fischman Zaliz, en representación de la empresa Molinera del Maipú S.A., en contra de las liquidaciones N°2823 a la 2830 de 29 de Diciembre de 1988.

Los antecedentes del fiscalizador del SII para practicar las liquidaciones se tradujeron en las siguientes causales que no se contemplan en el artículo 23 N°5 del D.L.825:

“El informe del fiscalizador mantiene su posición con respecto al rechazo de facturas por consignar un domicilio diferente al de la casa matriz, donde opera el molino, por considerar que la función cumplida por la Gerencia General, Administración, Finanzas y Contabilidad, ubicada en Lira N°146 de Santiago, no desempeña una actividad análoga con la casa matriz, molino, por lo que no estarían cumpliendo con los requisitos legales y reglamentarios señalados en el Art.23 N°5 del D.L.825 y art. 63 del Decreto Reglamentario N°55 de 1977.”

Lo anterior se enmendó en parte en el siguiente considerando, sin embargo, la causal de rechazo siguió siendo errónea y distinta de las contempladas en el artículo 23 N°5 antes indicado:

“Considerando que todas estas facturas se encuentran canceladas con cheques nominativos a nombre de los respectivos acreedores o proveedores y se encuentran girados de las cuentas que mantiene la empresa en diferentes bancos comerciales, formando parte del plan de cuentas de la empresa, cuyos ingresos y egresos son anotados cronológicamente en la contabilidad; y teniendo en consideración que los datos que debe contener una factura están dirigidos, de acuerdo al Art.69 del Reglamento y Arts. 52 al 54 del D.L.825, al emisor de las facturas, en este caso, salvo el de indicar un

domicilio diferente al de la casa matriz, reúne todos los demás requisitos señalados en las disposiciones legales mencionadas: emitidas en original y duplicado, numeradas en forma correlativa, indica nombre completo del contribuyente emisor y demás obligaciones, indica fecha de emisión, los mismos datos del comprador, etc., además el domicilio del Molino en Buin, por estar demasiado alejado de las actividades bancarias, comerciales, etc., el de Lira es el conocido por ellos, lugar donde entregan las facturas, las cobran, se comunican telefónicamente, etc., siendo la causal para su rechazo el no haber dado aviso oportuno de apertura de estas oficinas, lo cual está penalizado expresamente en el Código Tributario, no cabiendo otra sanción que esa, además de estar plenamente identificada la empresa.

### **Corte de Apelaciones**

La Corte de Apelaciones de San Miguel, mediante sentencia de fecha 17 de Octubre de 1994, revocó la sentencia apelada en base a los siguientes considerandos:

Que la simple revisión de las tres facturas objetadas permite concluir que ellas fueron emitidas en formularios que cumplen todos los requisitos previstos en la letra a) del artículo 69 del Decreto Supremo 55, de 5 de Febrero de 1977, Reglamento del D.L.825;

Que, como lo reconoce el propio Servicio de Impuestos Internos, dichas facturas aparecen pagadas por la reclamante con cheques girados contra cuentas corrientes bancarias que ella mantiene registrada en su propia contabilidad;

Que existen antecedentes suficientes para concluir que se trata de operaciones efectivas realizadas respecto de los productos indicados, por las cantidades y valores señalados, que reúnen todas las demás condiciones para satisfactoriamente dar derecho a gozar de crédito fiscal.

### **Corte Suprema**

Con fecha 8 de Octubre de 1997, la Corte Suprema acogió el recurso de casación en el fondo deducido por el Fisco, en un fallo que nos parece que hace una interpretación errónea del artículo 21 del Código Tributario, ya que traslada todo el peso de la prueba

al contribuyente, y que además sustenta el rechazo del crédito fiscal en las formalidades de los incisos 2° y 3° del artículo 23 N°5 del DL.825, y no en las indicadas expresamente en el inciso primero del mismo artículo.

Los considerandos pertinentes del fallo son los siguientes:

El recurrente para fundamentar la infracción señalada argumenta que las operaciones cuyo crédito fiscal se rechaza corresponden a contribuyentes que poseen autorizadas facturas de una numeración inferior a las objetadas y que no han sido ubicados y, por lo tanto, al tratarse de impuestos recargados en facturas que no están timbradas por el Servicio, no dan derecho a tal crédito por no cumplir tales documentos con los requisitos legales o reglamentarios, presupuesto necesario para la procedencia de tal beneficio tributario.

Agrega que al haber sido objetadas las facturas, le corresponde al contribuyente probar los hechos que la citada norma legal establece en forma copulativa, lo que no hizo, infringiendo de este modo lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario que le impone a éste el peso de la prueba, razón por la cual no cabría sino rechazar las alegaciones formuladas por éste.

Que de conformidad a lo establecido en los artículos 23 N°5 del D.L.825, en relación con el artículo transitorio de la ley 18.844, aplicable a la especie atendida la fecha de emisión de las facturas cuestionadas, el contribuyente debió haber probado que pagó con cheques nominativos los productos a que ellas se refieren, que el cheque se giró en contra de la cuenta corriente del respectivo comprador, que esta cuenta está registrada en la contabilidad y que las facturas cumplían con las obligaciones formales establecidas por las leyes y reglamentos;

***Que del análisis de los antecedentes y documentos agregados al proceso, en especial de los cheques con los que se pagaron las facturas objetadas, aparece que éstos no se extendieron en forma nominativa,*** como tampoco las facturas cumplían con todas las formalidades legales, infringiéndose de este modo lo dispuesto en las disposiciones legales mencionadas en el fundamento precedente.

La sentencia de reemplazo de fecha 8 de Octubre de 1997 acogió las alegaciones y peticiones formuladas por el Fisco, y confirmó la sentencia de primer grado, y en el considerando pertinente establece lo siguiente:

“Que tal como se señaló en los fundamentos del fallo de casación, el contribuyente no probó, de acuerdo a lo establecido en el artículo 21 del Código Tributario, su pretendido derecho a crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el período tributario correspondiente, toda vez que en conformidad al artículo 23 N°5 del D.L.825, 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, salvo que el pago de la factura se haga con cheque nominativo a nombre del emisor de la misma, girado contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio, situación de excepción que no se dio en la especie”.

### **CAPÍTULO III: CONCLUSIÓN**

Luego de haber realizado este estudio, incluyendo la doctrina interpretativa con respecto a la aplicación del crédito fiscal a través de las sentencias citadas, creemos que, si bien las disposiciones legales y reglamentarias sobre la materia han sufrido diversas modificaciones a la luz de los cambios sociales y las reformas tributarias introducidas en nuestro sistema legislativo, ésta sigue siendo acorde en su redacción con los medios de pago.

Hoy en día se aceptan otros medios de pago y no solo el cheque nominativo, como medio de prueba para acreditar el pago efectivo de una factura, pues bien a la luz de lo estudiado en doctrina, circulares, oficios y Jurisprudencia podemos determinar que en nuestra legislación se encuentran establecidos las formas para acreditar el pago de una factura.

La evasión en Chile es un problema que se ha planteado desde mucho tiempo en nuestro país y la promesa de su disminución en nuestro país aun no tiene un camino claro ya que, aunque muchos apuntan a un camino colectivo del Estado, otros mencionan que se requiere la incorporación de recursos, pues no basta sólo con las voluntades. Sin embargo, no se puede negar que el carácter de delito tributario ha implicado la incorporación de sanciones más gravosas a quienes intenten evadir o robar IVA.

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, y aún cuando la evasión en Chile sigue siendo un problema principalmente por su volumen, la verdad es que la Legislación se encuentra acorde a los tiempos actuales, como asimismo, a las formas de pago ya sean las formales, como las nuevas que incluyen el pago electrónico o transferencias, ahora bien, me parece importante señalar que la Legislación vigente, si bien es cierto puede ser perfectible, en mi opinión, puedo sostener que si satisface las necesidades de prueba frente a un conflicto, ya sea en sede administrativo o judicial de nuestro País.



## BIBLIOGRAFIA:

- DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: El crédito fiscal frente a la factura falsa, Santiago de Chile, Editorial Jurídica Conosur, 1ª Edición.
- ENGEL, E., GALETOVIC, A., & RADDATZ, C. (1997). Impuestos y distribución del ingreso en Chile: ¿es regresivo el IVA? American Economic Review.
- JORRATT, SERRA (1999) Estimación de la Evasión en el Impuesto a las Empresas en Chile
- MAGASISHI HUERTA, J. (2010). Observaciones a la doctrina sustentada por la Excm. Corte Suprema en la aplicación del crédito fiscal en la ley de impuesto a las ventas y servicios. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, (10).
- PINTO PERRY, Germán. "Impuesto Global Complementario" Editorial PuntoLex Santiago de Chile 2007. Pág.11.
- RODRIGUEZ, R. C. (1966). El delito tributario. Revista de Derecho Económico, (14-15), 53-56.
- SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, PABLO, El delito contable tributario (Pamplona, 1995), p. 178 ss.
- UGALDE PRIETO, RODRIGO: Prueba de las obligaciones Tributarias en el Derecho Chileno, Editorial LexisNexis, Santiago, 2004.
- WIDOW, M. M. O. (2007). El sujeto activo en los delitos tributarios. Revista de Derecho (Valparaiso), (XXVIII), 155-187
- ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUÍS: Manual de Derecho Tributario, Tercera Edición, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago, 2001.
- ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUÍS: Facturas falsas, Editorial PuntoLex, Santiago, 2006.