



“FRAUDE TRIBUTARIO”

**ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

Parte II

Alumna: Paula Verdugo Prieto

Profesor Guía: Gonzalo Polanco Zamora

Marzo de 2022

Agradecimientos

Agradezco en primer lugar a mi esposo y compañero de vida Roberto, porque me insto a terminar el Magister en el año más duro que nos ha tocado vivir como familia, sin ti, no lo hubiese logrado, creíste en mí siempre y me alentaste a terminar lo que ya había comenzado, muchas gracias por tu apoyo y comprensión. Agradezco a mis hijos, Sebastián, Renato y mi pequeña Sofía, que entendían que estando físicamente en casa todos juntos, no podía estar con ellos, "la mamá estaba en clases o estudiando en el segundo piso", nunca se quejaron, muchas gracias, los amo con todo mi corazón y espero haber dejado algo de enseñanza en ustedes para cuando sean profesionales, uno jamás termina de estudiar y aprender.

También agradezco a mis padres Miguel y Victoria, quienes siempre me inculcaron el estudiar, ser una gran profesional. Especialmente agradezco a mi Madre, "la Ma", como tiernamente la llaman mis hijos, porque fue ella quien me suplió en todo momento, ayudando en toda la logística de la casa y cuidado de mis hijos en mis horas de ausencia, que no fueron pocas, gracias por todo lo que nos entregas día a día sin esperar nada a cambio. También agradezco a mi hermana Natalia, que siempre ha estado a mi lado y me apoya incondicionalmente en todo lo que se me ocurre, no es fácil tenerme como hermana, pero contigo a mi lado todo es felicidad, no hay problemas y todo tiene solución, gracias.

Agradezco de manera especial a mis compañeros de grupo de estudio, con los cuales tuve la dicha de comenzar y terminar este camino de dos años, Nicole, Viviana y Alexis, cada uno apporto algo a este grupo, les agradezco su compañerismo, apoyo y espero podamos seguir compartiendo con ustedes en el futuro.

Por último, agradezco a mi profesor guía Gonzalo Polanco, por la paciencia, apoyo y aportes constructivos para el desarrollo de esta AFE, sin usted no lo hubiese logrado,

me guió y dio tranquilidad cuando lo necesite, se acomodó a nuestros tiempos aun cuando ya no quedaba tiempo, un agrado haber conocido a un gran profesional y una excelente persona. No quiero dejar de mencionar a la profesora Aida Gana y el profesor Eduardo Medel, que aun no siendo ninguno de ellos mi profesor guía, me orientaron para terminar mi AFE, realizando algunos aportes que incluí en mi informe final, muchas gracias a cada uno de ustedes.

Índice

1. Introducción.....	5
Capítulo I.....	6
1.1.Planteamiento de Problema.....	6
1.2. Hipótesis.....	6
1.3. Subtema a Investigar.....	7
1.4.Objetivo General.....	7
1.5. Objetivos Específicos.....	7
1.6. Metodología de Estudio.....	8
Capitulo II.....	9
2.MarcoTeórico–Normativo.....	9
2.1.Concepto y Normativa del Art.Nº23 Nº5 D.L.Nº825.....	9
2.2.Modificaciones al Artículo Nº23 Nº5 D.L.Nº825.....	11
2.2.1. Art.Nº23 Nº5 D.L.Nº825 de 1974.....	11
2.2.2. Modificación Art.Nº23 Nº5 D.L.Nº825 Ley 18.110 del año 1982	11
2.2.3. Modificación Art.Nº23 Nº5 D.L.Nº825 Ley 18.844 del año 1989	13
2.2.4. Modificación Art.Nº23 Nº5 D.L.Nº825 Ley 19.739 del año 2001	16
2.2.5. Modificación Art.Nº23 Nº5 D.L.Nº825 Ley 20.190 del año 2007	20
2.3. Proceso de recopilación de antecedentes para delitos tributarios.....	21
Capitulo III	
3.Desarrollo.....	23
3.1.Delitos tributarios.....	23
3.1.1. Definición de Delito Tributario.....	23
3.1.2. Tipificación de Delito Tributario.....	23
3.1.3. Investigación y juzgamiento de Delito Tributario.....	24
3.1.4. Tipos de Delito Tributario.....	25
3.2.Pruebas ante la perdida de crédito fiscal.....	28
3.3.Consecuencias jurídico-tributaria por la utilización del crédito fiscal.....	29
3.4.Sanciones.....	31
3.5.Condonaciones.....	32
3.6.Fallos destacados.....	33

Capitulo IV

4. Conclusión.....39
5. Bibliografía.....41

Abreviaturas

RLI: Renta Líquida Imponible

CT: Código Tributario

IDPC: Impuesto de Primera Categoría

SII: Servicio de Impuestos Internos

LIR: Ley de Impuesto a la Renta (Decreto de ley N°824)

Resumen Ejecutivo

La AFE “Análisis de resultados en delitos tributarios relacionados al Artículo N°23 N°5 de la LIV”, y su subtema “Aspectos de mejora opera certeza tributaria, tipificación y sanciones más eficiente-proporcional”, tiene por objeto orientar a las sociedades y a los contribuyentes ante una fiscalización por el delito tributario por uso de crédito fiscal recargado o retenido 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, considerando el marco legal y tributario, revisando la norma desde sus comienzos hasta la actualidad.

Para llevar a cabo el objetivo de la AFE se ha estructurado en cuatro capítulos. En el capítulo I, se establecen los antecedentes generales y objetivos específicos de la tesis, en el capítulo II, se estudia la norma desde su origen, características, modificaciones más relevantes e instrucciones emitidas por el Servicio de Impuestos Internos a través de circulares, las prevenciones que debe tener en consideración el contribuyente, así como también las instrucciones en cuanto a la recopilación de antecedentes por delitos tributarios, en el capítulo III se desarrolla la tesis, analizando jurisprudencia, pruebas, sanciones y dictámenes sobre esta materia, y por último en el capítulo IV se presentan las conclusiones y los efectos tributarios que derivan del proceso de fiscalización ante este delito tributario.

Executive Resume

The AFE "Analysis of results in tax crimes related to article N ° 23 N ° 5 of the LIV", and its subtopic "Aspects of improvement operates tax certainty, classification and more efficient-proportional sanctions" this points to orient companies and taxpayers before a tax crime examination for the use of tax credit surcharge or withheld in unreliable or false invoices or that do not comply with the legal or regulatory requirements and in which they have been granted by people who prove not to be taxpayers of this tax, considering the legal and tax framework, reviewing the norm from its origin to the present.

To carry out the objective of the AFE has been structured in four chapters. In chapter I the general antecedents and specific objectives of the thesis are established, in chapter II the norm is studied from its origin, characteristics, most relevant modifications and instructions issued by the Internal Revenue Service through circulars, the Preventions that The taxpayer must Taking into consideration, as well as the instructions related to the collection of antecedents for tax crimes, in Chapter III the development of the thesis is carried out, analyzing jurisprudence, evidence, sanctions and opinions in this regard, and finally, Chapter IV presents the conclusions. and the tax effects that derive from the auditing process in the face of this tax crime.

1. Introducción

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 indicar la obligatoriedad de la factura electrónica a contar de agosto del 2017, que si bien su finalidad principal fue ayudar a facilitar el procedimiento de documentación de operaciones comerciales, generando beneficios tanto para el contribuyente y para la administración tributaria, ha ayudado a mejorar los mecanismos de fiscalización permitiendo la trazabilidad de las operaciones comerciales que actúan en diferentes partes de la cadena, 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 las 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, tal vez 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 analizar 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 este en proceso de fiscalización por este motivo.

Capítulo I

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.

Los medios de prueba actuales que indica la norma son suficientes para acreditar el pago de la factura.

1.2. Hipótesis

Ante el problema planteado anteriormente, podemos preguntarnos entonces; ¿El Art. 23 N°5 del 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 evitar incurrir en este tipo de delito?

1.3. Subtema de Investigación

Determinar aspectos de mejora para la certeza tributaria, tipificación y sanción más eficiente y proporcional, considerando la actual norma y procesos de fiscalización cuando el contribuyente pierde el crédito fiscal.

1.4. Objetivo General

Recopilar, analizar, sistematizar y concluir sobre la jurisprudencia existente sobre 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.

1.5. Objetivos Específicos

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

- Pruebas;
 - Se analizarán las pruebas con que cuenta el contribuyente ante una fiscalización por este tipo de delitos, si basta con lo que indica la norma o se pueden presentar otras adicionales.

- Sanciones;
 - Abordaremos las actuales sanciones para este tipo de delito y las consecuencias que genera para el contribuyente y el Estado.

1.6. Metodología de Estudio

Nuestra AFE se trabajará bajo la metodología deductiva y el método dogmático. **Método deductivo**, ya que comenzaremos por los principios generales, basados en la norma del Art. 23 N°5 del D.L. N°825 y luego avanzaremos a las conclusiones particulares basadas en un razonamiento lógico deductivo, por otro lado, abarcaremos el **Método dogmático**, ya que donde pretendemos explicar el orden jurídico del tema investigado tal como es.

Capítulo II

2.Marco Teórico - Normativo

En esta capítulo profundizaremos el conocimiento actual sobre el Artículo N°23 del D.L.N°825, repasando la norma de sus orígenes. Este artículo nos entrega los requisitos y lineamientos para que los contribuyentes afectos a IVA puedan tener derecho a la utilización del crédito fiscal contra el débito fiscal determinado en un mismo periodo tributario siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en la LIVS, además establece los casos en que el contribuyente no podrá hacer uso de este crédito, no obstante en el Artículo N°23 N°5 especifica la pérdida del crédito fiscal nombrando cada caso en particular, pero realiza una excepción, dando lugar a la posibilidad de poder utilizar el crédito fiscal contra el débito fiscal siempre y cuando se cumplan una serie de requisitos.

2.1. Concepto y normativa del Artículo N° 23 N° 5 del D.L.N°825:

Artículo N°23 N°5 del D.L.N°825 (vigente):

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

b) Haber anotado por el librador al extender el cheque o por el banco al extender el vale vista, en el reverso del mismo, el número del rol único tributario del emisor de la factura

y el número de ésta. En el caso de transferencias electrónicas de dinero, esta misma información, incluyendo el monto de la operación, se deberá haber registrado en los respaldos de la transacción electrónica del banco.

El contribuyente deberá aportar los antecedentes que acrediten las circunstancias de las letras a) y b) precedentes, dentro del plazo de un mes contado desde la fecha de notificación del requerimiento realizado por el Servicio de Impuestos Internos. En caso que no dé cumplimiento a lo requerido, previa certificación del Director Regional respectivo, se presumirá que la factura es falsa o no fidedigna, no dando derecho a la utilización del crédito fiscal mientras no se acredite que dicha factura es fidedigna.

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, vale vista o transferencia electrónica, mediante el documento original o fotocopia de los primeros o certificación del banco, según corresponda, con las especificaciones que determine el Director del Servicio de Impuestos Internos. Esta incorporación sin lugar a dudas es una de las más relevantes ya que incorporo otros medios de prueba, antiguamente el único medio de prueba para acreditar el pago de una factura cuestionada por lo indicado en este artículo era el cheque nominativo, la norma tuvo que incorporar los medios de prueba actuales y ha tenido que ir adaptándose a las nuevas tecnologías.

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

c) Que la factura cumple con las obligaciones formales establecidas por las leyes y reglamentos.

d) La efectividad material de la operación y de su monto, por los medios de prueba instrumental o pericial que la ley establece, cuando el Servicio de Impuestos Internos así lo solicite.

No obstante, lo dispuesto en los incisos segundo y tercero, no se perderá el derecho a crédito fiscal, si se acredita que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor.

Lo dispuesto en los incisos segundo y tercero no se aplicará en el caso que el comprador o beneficiario del servicio haya tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura.

El actual Artículo 23 N°5 del D.L.N°825, ha incorporado nuevas forma para acreditar el pago de las facturas, incluyendo las transferencias bancarias, vale vista, ya que con el pasar de los años muy pocos empresas pagan con cheque como si ocurría años atrás, la gran mayoría de los contribuyentes pagan mediante transacciones electrónicas, siendo una de las principales formas de pago en la actualidad, la norma ha tenido que ir evolucionando con el pasar de los años, adaptándose a los tiempos actuales y a las nuevas tecnologías.

2.2. Modificaciones al Artículo N°23 N°5 del D.L.N°825

2.2.1. El Artículo N°23 N°5 D.L.N° 825 ha sufrido modificaciones relevantes, incorporando nuevos medios de pago que sirven como prueba para acreditar el pago de una factura ante un proceso de fiscalización o ante un juicio tributario. En su versión original y en su posterior modificación contenida en el D.L. N°1606 del 03 de diciembre de 1976, no se menciona nada referente a esta materia, en cuanto a la pérdida del crédito fiscal, (actual Artículo N°23 n°5).

2.2.2. En el Artículo N° 4 de la ley N°18110 publicado el 26 de marzo de 1982 se incorporó el N°5 del Artículo N°23 del D.L.N°825, indicando: **“en ningún caso darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o**

que no cumplan con los requisitos legales o reglamentario y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto´´. El 10 de mayo de 1982 el Servicio de Impuestos Internos dictó la Circular N° 45 en donde reglamenta la improcedencia del uso del crédito fiscal del IVA recargado o retenido en facturas no fidedignas o falsas, extendidas sin los requisitos legales o reglamentarios o por personas que no sean contribuyentes del tributo, dando las instrucciones de lo que se entenderá por factura no fidedigna, factura falsa, facturas que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y personas que no resulten ser contribuyentes de este impuesto, según se detallan a continuación:

1. **Facturas no fidedignas:** indicando que son aquellas facturas que como su nombre lo indica, no son dignas de fe, que contienen irregularidades materiales que hacen presumir con fundamento que no se ajustan a la verdad, a modo de ejemplo, podemos mencionar facturas que presentaban enmendaduras (en esos años las facturas eran manuales, no electrónicas), que no guarden armonía con los asientos contables, entre otros ejemplos.
2. **Facturas falsas:** son facturas que faltan a la verdad o realidad de los datos contenidos en ella, indicando que dicha falsedad puede ser material, es decir, que altera el documento en su materialidad, o ideológica, es decir, que deje constancia de cosas falsas o mentirosas, siendo las formas usadas aparentemente reales o auténticas, como por ejemplo, falsear los montos, indicar nombre, dirección inexistentes, falsear timbres del Servicio de Impuestos Internos (debemos tener claro que en esos años, las facturas no eran electrónicas, y el timbre era una de las medidas de autenticidad de los documentos).
3. **Facturas que no cumplen con los requisitos legales o reglamentarios:** es decir, facturas que omiten aquellos que se encuentran señalados en los artículos 54º del D.L.825 y 69º del Reglamento contenido en el D.S. de Hacienda N°55 de 1977 y otros establecidos o que establezca el Servicio de Impuestos Internos en uso de sus facultades.

4. **El IVA recargado en las facturas otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este IVA:** es decir, que se trate de personas que carezcan de la calidad de vendedores habituales de bienes corporales muebles, o del carácter de prestadores de servicios afectos al IVA, o bien de sujetos de las demás operaciones que constituyen hechos gravados con el tributo. En estos años se habla de la ``habitualidad``, como una característica indispensable para ser considerado contribuyente de IVA.

2.2.3. El 30 de octubre de 1989 con la publicación de la ley N°18.844, se cambió el N°5 del artículo N°23 del DL.N°825 por el siguiente:

``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 reglamentario y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto``

Los establecido en el inciso anterior no se aplicará cuando el pago de la factura se haga dando cumplimiento a los siguientes requisitos:

- a) Con 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 liberador al extender el cheque, en el reverso del mismo, el número del rol único tributario del emisor de la factura y el número de esta.

Con todo, si con posterioridad al pago de una factura, esta fuere objetada por el Servicio de Impuestos Internos, el comprador o beneficiario del Servicio perderá el derecho a crédito fiscal que ella hubiere originado, a menos que acredite a satisfacción de dicho Servicio, lo siguiente:

- a) La emisión y pago de cheque, mediante el documento original o fotocopia de este.

- b) Tener registrada la respectiva cuenta corriente bancaria en la contabilidad, si esta obligado a llevarla.
- c) Que la factura cumple con las obligaciones formales establecidas por la leyes y reglamentos.
- d) La efectividad de la operación y de su monto, por los medios de prueba instrumental o pericial del servicio haya tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura.

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.

A su vez, el Servicio de Impuestos Internos emitió la Circular N°45 donde explica y entrega las directrices para el nuevo N°5 del Artículo N°23 del D.L.N°825. Es a contar de esta fecha y luego de la modificación del numeral antes mencionado, que la exclusión del derecho a usar el crédito fiscal deja de tener el carácter de absoluto que hasta ese minuto tenía. A contar de esta fecha siempre y cuando se cumplan los requisitos copulativos que la misma norma establece, el IVA recargado o retenido en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios u otorgadas por personas que no son contribuyentes comprador o beneficiario del servicio.

Respecto de las facturas que no cumplan con los requisitos establecidos en las leyes, se deberá distinguir entre requisitos formales o de forma que consten en las mismas facturas y que pueden ser verificados por los mismos receptores de las facturas mediante el simple examen de ellas y aquellos requisitos que no pueden verificarse con el solo examen de la factura. La falta de requisitos formales no puede subsanarse mediante el mecanismo que contemplan los incisos 2º y 3º del N°5 del artículo N°23, en este caso el contribuyente para acogerse a este beneficio, debe acreditar que la factura cumple con ellos. La norma contempla que se elimine la pérdida del crédito fiscal siempre y cuando, el receptor de la factura, adopte 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 contribuyente debe tomar todas las medidas de prevención o

precaución que la norma dicta para poder optar al uso del crédito fiscal ante un eventual rechazo de la factura por el Servicio de Impuestos Internos con posterioridad al uso del crédito fiscal.

En cuanto a las medidas de prevención que el contribuyente debe tomar al efectuar el pago de la factura, la circular indica claramente:

- a) Pagar factura con cheque nominativo a nombre del emisor de la factura, girado contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio. El girador del cheque debe tajar las menciones ``a la orden`` y al ``portador``, por consiguiente, el documento solo podrá ser cobrado por aquella persona a cuyo nombre se giró el cheque.
- b) Quien compra o recibe el servicio debe girar el cheque en contra de cuenta corriente de que sea titular, el cheque no debe provenir de una cuenta bancaria de un tercero.
- c) Quien gira el cheque, al extenderlo, debe anotar en el dorso de este, el número de rol único tributario del emisor de la factura y el número de la factura.

Las circunstancias anteriores podrán acreditarse acompañando el original del cheque o una fotocopia de este autorizado por el banco.

La referida circular precisa que la materialidad de operación y su monto sean efectivos. El contribuyente deberá acreditar al Servicio de Impuestos Internos, ante una eventual fiscalización por pérdida de uso de crédito fiscal, que real y verdaderamente se efectuó la transacción de que da cuenta la respectiva factura y por el valor que, en ella consignada, por los medios de prueba instrumental y pericial que la ley establece.

Finalmente establece que la modificación introducida por la ley 18.844 destinado a permitir el uso de crédito fiscal que consta de facturas no fidedignas o falsas o que no cumplen los requisitos legales o reglamentarios u otorgados por personas que no resulten ser contrayentes de IVA, no se aplica cuando el comprador o beneficiario del Servicio han tenido conocimiento o participación en la falsedad o irregularidades de la

factura, es decir, no son llamados al uso del beneficio quienes han tenido conocimiento de los hechos señalados cuando este ha sabido el carácter de irregular de la factura y que ha participado de ello, participando o desempeñando una conducta relacionada con la falsificación formal o ideológica de la factura.

En cuanto al procedimiento aplicable, la circular señala que los fiscalizadores ante la presencia de facturas que aparezcan como no fidedignas, falsa o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y que hayan sido otorgadas por personas que resulten no se contribuyentes del IVA, deberán citar al contribuyente, indicando dichas circunstancias. El contribuyente podrá rechazar las imputaciones del Servicio de Impuestos Internos o asilarse en lo dispuesto en los incisos segundo y tercero del N°5 del Artículo N°23 del D.L.N°825, en cuyo caso deberá acreditar los requisitos antes indicados, según proceda. En esta situación los fiscalizadores verificarán si se cumplen los requisitos indicados y si estiman necesario, pedirán además que se acredite por el contribuyente la efectividad material de la operación.

Hasta ese entonces quedaba claro que el único mecanismo para apelar ante un eventual rechazo de uso de crédito fiscal, era el pago de la factura con cheque nominativo, y con los datos exigidos en el dorso del mismo documento.

2.2.4.El 19 de junio del 2001, mediante la Ley N°19.738 se agregó el actual inciso penúltimo:

“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”.

El Servicio de Impuesto Internos emite la Circular N°93 el 19 de diciembre del 2001, circular que actualiza las instrucciones sobre los procedimientos en caso de detectar documentos que no den derecho a crédito fiscal. En relación a la materia que se analiza, indica que para tener derecho al uso de 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 la ley y al reglamento; que los bienes adquiridos o servicios y gastos generales guarden relación con el giro ; que los bienes adquiridos o servicios utilizados se han destinados a operaciones afectas a IVA y la utilización oportuna del crédito fiscal.

Se debe dejar en claro que la aplicación de la norma que se incorporó en el inciso primero del artículo 23 del D.L.N°825 del año 1974, por el número 1 de la letra b) del artículo 5° de la Ley 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, independiente 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 el 28 de Julio del 2001. Además, se reconoce el derecho a uso de crédito fiscal, siempre y cuando exista una operación real, quiere decir, que las operaciones que den cuenta las facturas corresponden efectivamente a una entrega de bienes o a la prestación de un servicio. Cabe señalar que la incorporación de esta norma no fue aplicada.

En la Circular N°93 del 2001 se profundizan las cuatro causales del rechazo del uso de crédito fiscal, **(facturas no fidedignas, facturas falsas, facturas que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y facturas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes del IVA)**, ``impartiendo las instrucciones que los fiscalizadores deben seguir al encontrarse ante esta situación, indicando que, al rechazarse el uso de 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 antes mencionadas 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 resulte no ser contribuyente del IVA, no puedo en ningún caso aludir en términos genéricos a ``facturas irregulares``, pues tal denominación no se

contempla en el Artículo N°23 N°5 del D.L.N°825, de 1974. La instrucción de que se debe indicar en forma precisa y determinada la causal por la cual se rechaza el uso de crédito fiscal, se aplicara a contar de la fecha de esta Circular`. Las liquidaciones efectuadas con anterioridad a esta fecha en que se ha utilizado el termino de "facturas irregulares" para rechazar el uso de crédito fiscal, no perderán su validez siempre y cuando se trate de facturas que realmente no den derecho a crédito fiscal.

La Circular N°93 del 2001, indica que cuando se rechace el uso de crédito fiscal por una de las cuatro causales, la respectiva citación debe indicar:

1. En el caso de "facturas no fidedignas" a modo de ejemplo la citación podría indicar: " Se rechaza el crédito fiscal de la factura XX, por considerarse que esta 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`. El Jefe de grupo o el Jefe de Departamento de Fiscalización Regional del Servicio de Impuestos Internos no deberán dar curso a una citación o liquidación que no contenga el párrafo en que se fundamenta el rechazo del crédito.
2. En el caso de "facturas falsas" a modo de ejemplo la respectiva citación podría indicar: "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".
3. En el caso de "facturas que no cumplen con los requisitos legales o reglamentarios" a modo de ejemplo, la respectiva citación podría indicar: "Se rechaza el crédito fiscal de la factura XX por carecer de fecha de emisión".
4. En el caso de "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`, es preciso señalar, que la circunstancia de que el contribuyente no haya efectuado declaraciones de impuestos no lo priva de la calidad de contribuyente de IVA, sino que lo constituye en un contribuyente no declarante, circunstancia que el comprador no está en condiciones de verificar. Además, se debe indicar, que las circunstancias que el emisor de la factura no sea ubicado con posterioridad al otorgamiento del documento

La Circular N°93 aún mantiene como medio de prueba para acreditar el pago de la factura el cheque nominativo, además entrega los requisitos que deben acreditarse ante el SII al producirse el rechazo del uso de crédito fiscal en un proceso de fiscalización. Estos requisitos son:

- Que la factura fue pagada con cheque a nombre del emisor de ella.
- Que en el reverso del cheque se anotó por el librador el número de Rol Único Tributario del emisor de la factura y el número de esta. (Este punto y el anterior podrán acreditarse acompañando el cheque original o una fotocopia de éste autorizada por el Banco librado)
- Que el cheque se giró en contra de una cuenta corriente bancaria de comprador beneficiario del servicio.
- Que el cheque se pagó al emisor de la factura, directamente o por intermedio de un Banco al cual se le endoso en comisión de cobranza. (Este punto y el anterior se probarán con un certificado del Banco librado).
- Que la cuenta corriente en contra de la cual se giró el cheque, se encontraba registrada en la contabilidad del comprador o beneficiario del servicio, a la fecha del referido cheque. (Este punto y el anterior solo se exigirán si el contribuyente

está obligado a llevar contabilidad completa o simplificada y deberá exhibir los respectivos libros de contabilidad)

- Que el cheque girado se anotó oportunamente en la contabilidad del comprador o beneficiario del servicio. (Deberá acompañar la factura que se objeto)
- Que materialmente la operación y su monto sean efectivos. En este punto la respectiva citación del Servicio de Impuestos Internos debe indicar el requerimiento para acreditar la efectividad material de la operación y de su monto, individualizando las facturas, operaciones y montos que se exige que el contribuyente pruebe.

La circular además dicta los procedimientos para la aplicación del mecanismo contemplado en Artículo N°23 N°5 del D.L.N°825, indicando que el contribuyente podrá rechazar las imputaciones del Servicio de Impuestos Internos y acogerse a lo dispuesto en los incisos segundo y tercero del mismo N°5 del Artículo N°23, en cuyo caso, deberá acreditarlas. En el caso de considerarse que procede la utilización del crédito fiscal, se debe dejar constancia en el Acta de Conciliación, en caso contrario, se deberán realizar las liquidaciones correspondientes.

Por último. la circular imparte las instrucciones para probar que el IVA ha sido recargado y pagado para los efectos de utilizar el crédito fiscal de acuerdo al Artículo N°23 N°5 del D.L.N°825, en cuyo caso el contribuyente deberá proporcionar todos los medios de prueba (libros de contabilidad, declaraciones, etc.) que tenga en su poder, como también los que correspondan a su vendedor y que sean necesarios para acreditar la veracidad. Esta circular deroga la circular n°59 y n°73 de 1976.

2.2.5. Con publicación de la Ley 20.190 del 05 de junio del 2007 en su artículo N°20 n°2, se modifica el N°5 del Artículo N° del D.L.N°825 en la forma de acreditar el pago de la factura cuestionada, quedando de la siguiente manera:

- A) Se modifica el inciso segundo quedando de la siguiente forma:

- i) intercalase en la letra a), entre las expresiones “nominativo” y “a nombre”, la frase “vale vista nominativo o transferencia electrónica de dinero”, y reemplázase la palabra “girado” por “girados”.
- ii) Intercalase en la letra b), entre la palabra “cheque” y la coma (,) que le sigue, la frase “ o por el banco al extender el vale vista”, y agrégase después del punto aparte (.), que pasa a ser punto seguido (.), lo siguiente: “En el caso de transferencias electrónicas de dinero, esta misma información, incluyendo el monto de la operación, se deberá haber registrado en los respaldos de la transacción electrónica del banco.”.

B) Modifícase el inciso tercero de la siguiente forma:

- i) Sustituyase la letra a) por la siguiente:
“a) La emisión y pago del cheque, vale vista o transferencia electrónica, mediante el documento original o fotocopia de los primeros o certificación del banco, según corresponda, con las especificaciones que determine el Director del Servicio de Impuestos Internos”
- ii) Agrégase en la letra b), después de la palabra “llevarla”, la siguiente frase: “, donde se asentarán los pagos efectuados con cheque, vale vista o transferencia electrónica de dinero”.

2.3. Recopilación de antecedentes por delitos tributarios

Hemos revisado en extenso la normativa y modificaciones que ha sufrido e N°5 del Artículo N°23 del D.L.N°825, artículo que ha tenido que se ha modificado de acuerdo a los nuevos sistemas de información y de las nuevas tecnologías, incorporando nuevos medios de prueba como medios de prueba para acreditar el pago de una factura. Por lo tanto, creo necesario, analizar la Circular N°08 del 14 de enero del 2010 que imparte las instrucciones sobre procesos de recopilación de antecedentes por delitos tributarios.

El Servicio de Impuestos Internos, entendido que el delito tributario, es en sus variadas manifestaciones, no es solo un atentado al patrimonio fiscal, sino que también afecta directamente al orden público económico que imponen a los ciudadanos contribuir en un

plano de igualdad al sostenimiento del Estado, financiando sus servicios públicos y sociales. Debido a lo anterior, el rigor en el descubrimiento y denuncia de los ilícitos que la ley ha confiado al Servicio de Impuestos Internos, el empeño en evitar la impunidad frente a la evasión, forman parte fundamental de su función.

Diversos factores, tales como los avances tecnológicos, el surgimiento de la criminalidad organizada, entre otros, han influido en que día a día la forma de cometer delitos no sólo cambie, sino que se haga cada vez más compleja y dificultosa la labor del Servicio de Impuestos Internos en cuanto a su detección y denuncia.

Capítulo III

3. DESARROLLO

3.1 DELITOS TRIBUTARIOS

3.1.1. El concepto de delito tributarios en Chile, nace en el año 1954, a través de la ley N° 9.311, estableciendo, que el contribuyente que no entregara a la entidad fiscalizadora los libros de contables, sería sancionado con pena de 1 a 60 días de prisión. Posteriormente, a través de la ley N° 12.844, promulgada dos años más adelante, se introdujeron nuevas contravenciones a contemplar dentro de las normas tributarias. Se trataba de casos que 12 constituían infracciones, tales como la no declaración del total de ventas, permutas o contravenciones gravadas. Luego, en el año 1959, la ley N° 13.305, tipificó como delitos el actuar de gerentes y administradores que no entregaran a la entidad fiscalizadora información relevante sobre la empresa administrada. Finalmente, el Decreto con Fuerza de Ley N° 190, dictado el 25 de marzo de 1960 fijó las normas del Código Tributario. Actualmente, las normas que la jurisdicción chilena destina a la protección de los intereses patrimoniales del Estado, se encuentran establecidas en el Código Tributario, cuerpo legal que además reglamenta el funcionamiento del Servicio de Impuestos Internos. Adicionalmente, el Código Tributario es un complemento de otras leyes, como la de impuesto a la Renta o la de Impuesto a las Ventas y Servicios. El derecho penal chileno protege el patrimonio estatal de los delitos tributarios y aduaneros, además de los fraudes de subvenciones y figuras como el fraude fiscal y la malversación de fondos públicos, todas ellas ligadas al óptimo desempeño de las funciones públicas. El delito tributario consiste, en términos generales, en una defraudación a la Hacienda Pública.

3.1.2. En el caso de los delitos tipificados en el Código Tributario, la gran mayoría de estos no contiene referencias a los resultados de estas acciones u omisiones. En el artículo 111 inciso 1° del Código Tributario, se contempla como atenuante de la responsabilidad penal la circunstancia de que el hecho punible no haya causado perjuicio al interés del fisco. Es por esta razón, que para la consumación de un delito tributario basta con la mera actividad del sujeto activo. Otra parte de la doctrina, estima que, en

los delitos tributarios, el resultado si es un elemento del tipo penal, por consiguiente, para que este se viese consumado, debe haber un perjuicio fiscal. En el caso de la norma estudiada en esta AFE, si existe un perjuicio fiscal, ya ante a la utilización de crédito fiscal de facturas falsas o no fidedignas, el Estado ve mermada su recaudación fiscal por este tributo (IVA).

3.1.3. Investigación y juzgamiento de los delitos tributarios: la ley dispone que la facultad de investigar administrativamente recae en el SII, denominada por el propio Servicio como “recopilación de antecedentes” para hacer el contraste con la investigación penal realizada por el Ministerio Público. Por otra parte, en los delitos tributarios, la titularidad de la acción, penal recae exclusivamente en el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos. El director del SII puede decidir en qué casos es pertinente llevar adelante una querrela por delitos tributarios. Para decidir cuándo querellarse, existen criterios técnicos que constituyen antecedentes históricos en esta materia. Entre ellos encontramos la gravedad de los hechos, la reiteración en la comisión de los delitos, el uso de asesoría tributaria para realizar los ilícitos, el efecto pedagógico que puede causar en otros contribuyentes, el perjuicio fiscal, la calidad y suficiencia de la prueba reunida y por último la factibilidad de obtener una condena por delitos tributarios. Es vital que la querrela sea nominativa, es decir, debe individualizar específicamente al denunciado, ya que los delitos tributarios son naturalmente excepcionales y por ende cuentan con una investigación sobre un contribuyente preciso y determinado llevada a cabo previamente por el personal especializado del SII. Una vez finalizada “la Recopilación de Antecedentes”, el SII opta por denunciar al contribuyente investigado. Dado que llevar adelante la acción penal depende de la decisión del Director del SII, la Contraloría General de la República se pronunció al respecto, señalando a través del dictamen N° 14000 del 21 de abril de 2017, que pese a tratarse de una atribución discrecional del Director, resulta indispensable que las decisiones que adopte en la materia tengan un fundamento racional. Este dictamen corresponde al principio de juridicidad, el cual establece la necesidad de criterios objetivos que le otorguen legitimidad al proceder del Director, quien debe contar con los antecedentes suficientes para sustentar su accionar.

3.1.4. Tipos de delitos tributarios en específicos. Todos los delitos tributarios se encuentran tipificados en el Código Tributario, siendo posible distinguir entre crímenes, simples delitos y faltas. Algunas particularidades presentes en estos delitos son las atribuibles al sujeto activo, que puede tratarse del contribuyente (artículo 97); el contador (artículo 100); un funcionario del Servicio de Impuestos Internos (artículo 101); un funcionario público o municipal (artículo 102); un notario o incluso un conservador (artículo 103). Podemos clasificar los delitos en 4 categorías:

- a) Maquinaciones fraudulentas
- b) Quebrantamiento de medidas conservativas y de sanciones
- c) Figuras de abuso de franquicias y beneficios tributarios
- d) Delitos tributarios que pueden cometer funcionarios del SII, otros funcionarios públicos o municipales, notarios, conservadores, archiveros y otros ministros de fe.

A continuación, profundizaremos en los delitos que abordan el tema estudiado en esta AFE, **maquinaciones fraudulentas**, por el uso indebido de crédito fiscal retenido 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.

Las maquinaciones fraudulentas, son castigadas en el artículo 97 del Código Tributario castiga mediante diversas conductas en que busquen disminuir, engañosamente, el monto del impuesto a declarar o pagar.

El inciso primero del N° 4, sanciona la presentación de declaraciones maliciosamente falsas o incompletas, con la intención de liquidar un impuesto cuyo valor sea inferior al correspondiente. Una liquidación está incompleta cuando los datos que esta contiene, aunque sean reales, no correspondan a la totalidad de lo que debiese haber sido declarado. Por otro lado, una declaración es falsa cuando los datos carecen de veracidad. Profundizando en el caso de la falsedad, podemos distinguir, por una parte, la falsedad material, y por otra la ideológica. La primera consiste en alterar el documento en sí mismo. Esta figura, en la actualidad, se encuentra prácticamente obsoleta, gracias a la tramitación en modalidad online, implementada con el sistema de facturación

electrónica a contar de agosto del año 2017. La falsedad ideológica, en cambio, se trata de una declaración que contiene datos que difieren de la realidad económica del contribuyente en cuestión. También sanciona los procedimientos dolosos que intenten ocultar o desfigurar el monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto. Este es considerado un delito de mera actividad, ya que para sancionarlo la ley no toma en cuenta los resultados, si no las operaciones intencionadas a ello. En delitos como este, el legislador da especial énfasis al carácter doloso del hecho para ser considerado un crimen.

El inciso 2° del N° 4 del artículo 97. Aumento de crédito Fiscal IVA. Se sanciona a los contribuyentes afectos al IVA u otros impuestos sujetos a retención o recargo que aumenten dolosamente el monto de sus créditos o imputaciones.

El inciso 3° del N° 4 del artículo 97. Devoluciones fraudulentas de impuestos. Se castiga al que obtenga una devolución impositiva mediante una operación tributaria o maniobra fraudulenta.

El inciso 4° del N° 4 del artículo 97. Facilitación de instrumentos tributarios falsos. Este tipo penal fue agregado a través de la ley N° 19.738, se castiga al 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 el timbre del SII, con el objeto de cometer o posibilitar los delitos descritos.

El artículo N° 5 del artículo 97. Omisión maliciosa de declaración. Se sanciona la “omisión propia”, que corresponde a la omisión dolosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidaciones de un impuesto, en que incurran el contribuyente o su representante, y los gerentes y administradores de personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social.

El artículo N° 10 del artículo 97 del Código Tributario. No emisión reiterada de documentos tributarios. Se castiga la reiteración en el no uso o en el mal uso de documentos, en especial, en caso de no otorgar guías de despacho, facturas, notas de

débito, notas de crédito o boletas en los casos y en la forma exigidos legalmente; usar boletas no autorizadas o guías de despacho, facturas, notas de débito o notas de crédito sin el timbre correspondiente; o bien, de fraccionar el monto de las operaciones con el fin de eludir el otorgamiento de boletas. El delito tipificado en este número, solo puede ser considerado como tal cuando existe reiteración, que se entiende como la comisión de dos o más infracciones en menos de 3 años.

Este delito tributario que abordamos en sus distintas causales, puede ser castigado con presidio o relegación menor en su grado máximo; multas que varían del 50% al 500% del monto de la operación, oscilando entre un mínimo de 2 UTM y un máximo de 40 UTA.

El artículo N° 22 del artículo 97. Utilización maliciosa de cuños del Servicio de Impuestos Internos. Se castiga al que maliciosamente utilizare los cuños verdaderos u otros medios tecnológicos de autorización del Servicio para defraudar al Fisco, es decir, el contribuyente de forma consciente pretende defraudar las arcas fiscales. Al tratarse de un simple delito, las sanciones son de presidio menor en su grado medio a máximo y multa máxima de 6 UTA.

El artículo N° 23 del artículo 97. Proporcionar maliciosamente datos falsos para inicio de actividades, documentación y timbraje. Se penalizan dos figuras: en el inciso primero se sanciona al que maliciosa o dolosamente proporcione datos o antecedentes falsos, ya sea en la declaración inicial de actividades; las modificaciones a la declaración inicial de actividades o por último en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria, incluyendo todas las declaraciones requeridas para cumplir el trámite de timbraje de documentos. El delito tipificado en el presente inciso es castigado con pena de presidio menor en su grado máximo y multa de hasta 8 UTA. Los elementos de este delito comprenden en primer lugar, que el sujeto activo, pudiendo tratarse de cualquier persona, debe obrar maliciosamente. En segundo lugar, la conducta maliciosa debe consistir en proporcionar datos o antecedentes falsos, ya sean ideológica o materialmente falsos. Por último, el obrar malicioso debe concretarse en determinadas declaraciones, que pueden ser la declaración inicial de actividades, modificaciones en la declaración inicial de actividades o en declaraciones exigidas con

el objeto de obtener autorización de documentación tributaria. La pena es de presidio menor en su grado mínimo y la multa de 1 UTM a 1 UTA.

El artículo 100 del Código Tributario. Sanciona al contador que, al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance, o que como encargado de la contabilidad de un contribuyente, incurra en falsedad o actos dolosos. Dada la amplitud y la consecuente indeterminación de la conducta en el sentido de exigir “que se incurra en falsedad o actos dolosos”, algunos han exigido que su intención sea perjudicar al Fisco.

3.2 PRUEBAS ANTE LA PERDIDA DEL CREDITO FISCAL

La carga de la prueba predominante en la jurisprudencia tributaria recae siempre en el contribuyente, tanto en la fiscalización como en el posterior reclamo tributario, basándonos en lo que nos indica el artículo n°21 del Código Tributario, en donde se señala que “corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”.

Es preciso mencionar que la Ley N° 20.210 del año 2020 que se publicó en el Diario Oficial y que moderniza la legislación tributaria modificando varios cuerpos legales entre los cuales se encuentra el Código Tributario, incorporo en éste la siguiente disposición en la parte final del inciso cuarto del artículo 132: “El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento.” De esta manera, queda establecido expresamente en el Código Tributario que la carga de la prueba en el juicio de reclamo tributario no sólo recae en el contribuyente -como tradicionalmente ha sido entendido por la jurisprudencia judicial-, sino que también recae en el Servicio de Impuestos Internos, porque en adelante también tendrá la responsabilidad procesal de demostrar ante el Juez la veracidad de su contestación de reclamo.

En relación a la igualdad de las partes, la jurisprudencia ha señalado en varias ocasiones que en un juicio tributario no existe dualidad de las partes, sino más bien una confrontación entre el contribuyente y el Estado representado en este caso por el Servicio de Impuestos Internos.

Al investigar acerca de la pérdida del crédito fiscal según el artículo n°23 N°5 del D.L.N.825, necesariamente debemos precisar la importancia de este impuesto, ya que el Impuesto al Valor Agregado conocido bajo la sigla de IVA se ha constituido en una de las fuentes de ingresos fiscales más importantes para la economía de nuestro país, por lo tanto, el ente regulador ha tratado de fiscalizar y regular situaciones ligadas a la carga de pruebas ante la pérdida del crédito fiscal por las causales de este artículo. Con la modificación indicada en la N° 21.210 del año 2020, tanto el contribuyente como el Servicio de Impuestos Internos deberán aportar todos los antecedentes necesarios ante un eventual juicio tributario por el uso indebido de crédito fiscal.

3.3. Consecuencias jurídico-tributarias por la utilización del crédito fiscal retenido o recargado en factura falsas

Cuando los contribuyentes utilizan el crédito fiscal recargado 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 provoca una serie de efectos tributarios entre las que podemos mencionar:

- El IVA retenido en facturas falsas o no fidedignas no se puede utilizar como crédito contra el débito fiscal de un mismo periodo tributario y se procederá a realizar la liquidación del impuesto, siempre y cuando el contribuyente no logre demostrar la veracidad y autenticidad de la operación, además de acreditar su pago.
- El costo o gasto que consta en la factura cuestionada, no califica como tal a la hora de determinar la R.L.I. El contribuyente deberá realizar los ajustes

correspondientes a la R.L.I. y se liquidará el impuesto correspondiente, previo cálculo de reajustes, multas e intereses.

- El contribuyente se expone a una sanción pecuniaria (conforme a la dispuesto en el Código Tributario), sin perjuicio que el director nacional del Servicio de Impuestos Internos podría deducir querrela criminal por alguno de los delitos contemplados en el artículo 97 N°4 del Código Tributario, (mencionados en los Delitos tributarios contenidos en el punto 3.1.4 de este mismo capítulo), en cuyo artículo se mencionan los delitos por declaraciones maliciosamente falsas o incompletas, que puedan inducir a liquidaciones de un impuesto inferior al que corresponda o a la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de estos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o **facturas** utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos con el objeto de ocultar o desfigurara el verdadero monto de las operaciones o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en su grados medio a máximo .
- Otro de los efectos que provocan las facturas falsas es el aumento del plazo de prescripción y el bloqueo de timbraje de documentos, aun cuando este ahora se trate de factura electrónicas y no impresas como era antes de la obligatoriedad de la facturación electrónica.

3.4. Sanciones

Los contribuyentes afectos a IVA que realicen maliciosamente cualquier maniobra para aumentar el verdadero monto de los créditos, en relación a 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 multas del 100% al 300% de lo defraudado.

El contribuyente que simule una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta y que obtenga 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 100% al 400% de lo defraudado

Si para cometer los delitos mencionados en los dos párrafos anteriores, el contribuyente, utilizó una factura u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, se aplicará la pena mayor asignada al delito más grave.

Quien maliciosamente confecciona, vende o facilita, a cualquier título, guías de despacho, **facturas**, notas de crédito, notas de débito o boletas falsas, con o sin timbre de Servicio de Impuestos Internos, con el objeto de cometer o posibilitar los delitos descritos en este capítulo, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con una multa de hasta 40 UTA.

En el art.97 N°11 del C.T. se indica la multa que aplica al contribuyente cuando se trata de impuestos sujetos a retención o recargo, multa que también aplica para el tema estudiado en esta AFE, en cuyo caso por el retardo de enterar en Tesorería los impuestos sujetos a retención o recargo (IVA CF e IVA DF), la multa será de un 10% de los impuestos adeudados, dicha multa puede aumentar en 2% por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de la multa del 30% de los impuestos adeudados.

La fijación de intereses altos tiene como finalidad desincentivar que los contribuyentes dejen de pagar sus impuestos oportunamente.

3.5. Condonaciones

La condonación de intereses está regulada en el art.6 letra b) N°4 del C.T. y señala que el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos está facultado para condonar total o parcialmente los intereses por mora en el pago de impuestos, en los casos expresamente señalados por la ley. Esta condonación se puede agrupar en tres causales:

- Procederá una condonación parcial o total de intereses cuando el contribuyente pruebe que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la omisión en la que incurrió.
- Procederá una condonación total o parcial de intereses cuando tratándose de impuestos sujetos a retención, el contribuyente voluntariamente formule una declaración o presente una declaración complementaria que arroje mayores impuestos y pruebe con antecedentes que hagan excusable la omisión que hubiere cometido.
- En el caso que el SII incurriese en un error al girar el impuesto, el Director Regional debe emitir condonar la totalidad de los intereses hasta el último día del mes en que se cursó el giro definitivo.

En cuanto a las multas, el C.T. en su art.106, establece que el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos esta facultado para remitirlas, rebajarlas o suspenderlas en los siguientes casos:

- Cuando el contribuyente pruebe que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la omisión en la que incurrió.
- Cuando el contribuyente se autodenuncie y confiese la infracción.

- Cuando no exista perjuicio fiscal.

En resumen, en todas las disposiciones señaladas anteriormente se encuentra la idea de que la condonación de intereses y multas de las obligaciones tributarias exige la existencia de una justificación.

Cabe señalar que el SII como ente fiscalizador en materia tributaria, no es la única entidad que puede condonar intereses y multas, también puede hacerlo la Tesorería General de la República en su calidad de ente recaudador.

3.6. Fallos destacados

Del 01 de enero de 2021

Boletín N°1

Código Tributario

Corte de Apelaciones de Santiago- Claudia Millán Jiménez con el Servicio de Impuestos Internos

ROL 327-2019

La Corte de Apelaciones de Santiago acogió el recurso impetrado por el Servicio de Impuestos Internos, concluyendo que resultaba inadmisibile que el Juez de primera instancia hubiese reprochado al Ente la omisión de la presentación de la documentación contable del contribuyente, cuando este último nunca aportó la misma. Agregó, que el denunciado reconoció haber emitido facturas fuera del rango de timbraje autorizado en su declaración jurada, lo que, junto al material probatorio incorporado a los autos obtenido en el procedimiento de fiscalización, permitía tener por acreditados los hechos denunciados. En cuanto al dolo, la Corte sostuvo que la alegación del contribuyente de desconocer el no timbraje de las facturas por parte de su contadora no lo excluía del dolo, al haber asumido y reconocido la emisión de dichos documentos tributarios y no haber enterado el respectivo impuesto.

Como conclusión al fallo analizado podemos mencionar que se rechaza la apelación del contribuyente ya que este había reconocido haber emitido factura fuera del rango autorizado, además de no haber aportado la documentación solicitada en el proceso de fiscalización, por lo tanto, el contribuyente debió agregar a la R.L.I. del año comercial respectivo los gastos o costos de dichas facturas fraudulentas reliquidar formulario 22 de dicho período, además de reliquidar los formularios 29 de los períodos cuestionados, enterando el IVA CF que había utilizado para rebajar IVA DF de dichos períodos, con los intereses, reajustes y multas.

CORTE DE APELACIONES DE TEMUCO

Importadora Silver Silver Mon Limitada con el Servicio de Impuestos Internos

ROL Nº 8 – 2020

La Corte de Apelaciones de Temuco rechazó el recurso de apelación interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos contra la sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero Región de la Araucanía que solo condenó a la contribuyente como autora de la infracción descrita y sancionada en el artículo 97 N°4 inciso segundo del Código Tributario, desestimando la infracción tipificada en el inciso primero del citado artículo.

En este dictamen, la Corte razonó que resultaba aplicable para este caso los principios “non bis in ídem” y el principio de especialidad, por cuanto estimó que la utilización de facturas falsas y adulteradas que rebajaron la base imponible del Impuesto a la Renta, es simplemente una consecuencia de haber incorporado las mismas en la contabilidad, lo que ya se había castigado con la aplicación del inciso segundo del artículo 97 N°4 del C.T., por lo tanto, no correspondía aplicar el inciso primero del artículo 97, no obstante, el contribuyente debió agregar a la R.L.I. del año comercial respectivo los gastos o costos de dichas facturas fraudulentas, reliquidar formulario 22 de dicho período, además de reliquidar los formularios 29 de los períodos cuestionados, enterando el IVA CF que había utilizado para rebajar IVA DF de dichos períodos, con los intereses, reajustes y multas.

Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana

Fecha 21 junio 2017

Tipo pronunciamiento

Sentencia

Decisión: No ha lugar

RIT GS 15-00116-2015

RUC

Partes: Empresa Constructora SAN Juan S.A.

El primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana acogió el acta de denuncia emitida por el Servicio de Impuestos Internos, por haber incurrido la contribuyente en la infracción descrita en el artículo 97 N°4 inciso 2 del Código Tributario, consistente en registrar en el libro de compras facturas electrónicas falsas de un proveedor, utilizando el crédito fiscal, rebajando su carga tributaria.

La contribuyente denunciada, no presentó reclamo en contra del Acta de Denuncia notificada por el Servicio de Impuestos Internos, dentro del plazo legal señalado en el N°2 del artículo 161 del Código Tributario, lo que se traduce en que, no existieron descargos de su parte. Por su parte, el SII expreso, que se emitió acta de denuncia en contra de la contribuyente, por haber incurrido en la infracción al artículo 97 N°4 inciso 2 del C.T., consistente en registrar en el libro de compras facturas electrónicas, rebajando su carga tributaria respecto del Impuesto a las Ventas y Servicios. El organismo fiscalizador fundamento y basó su actuar en conformidad a las facultades fiscalizadoras amplias, que le eran propias, de acuerdo a lo preceptuado en los artículos 21, 24,25,59, 60, 63 y demás normas pertinentes del Código Tributario, las cuales lo habilitaban para llevar a cabo un proceso de fiscalización que concluyo con el acta de denuncia, materia de autos.

El Tribunal concluyó que, el Servicio de Impuestos Internos aportó los elementos de prueba suficientes para tener establecido que la contribuyente denunciada, registró, contabilizo, y utilizo 5 facturas electrónicas falsas, con el claro objeto de aumentar

indebidamente el crédito fiscal a que tenía derecho. En ese sentido, agregó que el actuar malicioso derivó en un aumento en forma reiterada e indebida del crédito fiscal, disminuyendo su carga impositiva por concepto de Impuesto a las Ventas y Servicios, utilizando para ello facturas falsas, que daban cuenta de operaciones comerciales inexistentes, transgrediendo de esa manera la conducta descrita y sancionada en el artículo 97 N°4 inciso 2° del Código Tributario.

En este fallo, el contribuyente debió agregar a la R.L.I. del año comercial respectivo los gastos o costos de las 5 facturas falsas, reliquidar formulario 22 de dicho período, además de reliquidar los formularios 29 de los períodos cuestionados, enterando el IVA CF que había utilizado para rebajar IVA DF de dichos períodos, con los intereses, reajustes y multas.

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Biobío

Fecha 03 de mayo del año 2013

Tipo pronunciamiento

Sentencia

Decisión: No determinada

Resultado: No determinado

RIT Gr-10-00054-2012

RUC

Partes: Jorge Bustos Acuña

El Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción rechazó un reclamo entablado por un contribuyente respecto de liquidaciones practicadas por el Servicio de Impuestos Internos que determinaron diferencias de impuesto al Impuesto a la Renta e Impuesto a las Ventas y Servicios.

Las liquidaciones impugnadas se fundaron en el hecho de haberse detectado en un proceso de fiscalización desarrollado respecto de reclamante la existencia de crédito fiscal IVA y gastos respaldados en facturas falsas, gastos sin documentación de respaldo

y registro de facturas que consignaban operaciones ajenas al giro, irregularidades que fueron puestas en conocimiento del reglamento al notificarle una citación. El referido requerimiento no es respondido satisfactoriamente concluyéndose que la contabilidad del contribuyente era no fidedigna procediéndose a determinar la R.L.I. del impuesto de 1ra categoría, de conformidad a lo dispuesto en el artículo N°35 de la Ley sobre Impuestos a la Renta.

El reclamante argumentó que no se ajustaban a derecho el rechazo del crédito fiscal IVA y gastos sustentados en las facturas objetadas y calificadas por el Servicio de Impuestos Internos como falsas, considerando que no se había cumplido con las instrucciones que sobre esta materia había impartido el Servicio de Impuestos Internos. Respecto a la tasación practicada al determinarse la R.L.I. del Impuesto de 1ra Categoría, sostiene el contribuyente que existió un cambio en cuanto a los fundamentos de cada uno de estos actos.

La sentencia al pronunciarse respecto a la procedencia del rechazo de las facturas calificadas como falsas por el Servicio de Impuestos Internos, expresó que atendía la envergadura de las operaciones consignadas en los documentos objetados permitían concluir que necesariamente debió existir un conjunto de operaciones coetáneas a las objetadas, siendo razonable esperar que existiera documentación y pruebas adicionales a las facturas mismas que demostraron la efectividad de las operaciones, lo que en la especie no constaba.

En cuanto a la alegación del reclamante relativa al cambio de fundamento entre la citación y liquidación reclamada, expuso el fallo que había quedado demostrado a través del análisis y rigurosa fiscalización realizada por el Servicio de Impuestos Internos, que si bien era cierto que la citación se fundamentó en conceptos diferentes, estos no fueron acreditados fehacientemente por el contribuyente, por lo que el Servicio se encontraba facultado para tasar la base imponible, toda vez que, el contribuyente no subsanó las observaciones formuladas con los antecedentes aportados, de manera que no era posible determinar fehacientemente la R.L.I.

Cabe mencionar que solicité información actualizada sobre fallos relacionados con esta materia a través de la Ley de Transparencia, cuya respuesta fue una derivación al SII y la respuesta del SII mediante Res.Ex.Nro.:LTNot 0022185 fue la siguiente:

``RESUELVO: Comunicase la INEXISTENCIA de la información materia de su petición de acceso, de acuerdo con lo razonado en la parte considerativa de la presente resolución, conforme lo dispuesto en los artículos 5°, 10°, 13 y 21 N° 1 letra c), todos de la Ley N° 20.285. Se informa que el plazo para reclamar ante el Consejo para la Transparencia es de 15 días hábiles, y se cuenta desde las 00:00 horas del día siguiente a la fecha de la notificación de la presente resolución.``

Capítulo IV

4.CONCLUSION

Todo contribuyente de IVA tiene derecho al uso de crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo periodo tributario, recargado o retenido en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios por regla general, salvo que el uso de dicho crédito fiscal sea privado por algunas de las causales de rechazo que analizamos en esta AFE, consagradas en el artículo N°23 N°5 del D.L.N.825.

La norma analizada en detalle fue modificándose con el transcurso de los años incorporando nuevos medios de prueba para acreditar el pago de las facturas cuestionadas a través de la publicación de nuevas Leyes que modificaron el artículo estudiado, por mencionar alguna a modo de ejemplo, podemos mencionar la Ley 20.190 del 05 de junio del 2007 cuya modificación fue relevante en cuanto a que incorporó nuevos medios de acreditación para el pago de facturas, como es el vale vista y la transferencia electrónica, lo que hace mucho más fácil el proceso de fiscalización.

Al estudiar la norma desde sus orígenes podemos ver que se ha ido adaptando a los tiempos y nuevas tecnologías, tanto como en la prevención del delito tributario, como también en lo relativo al procedimiento mismo de fiscalización, la norma se actualizó con el correr de los años.

En cuanto a la jurisprudencia podemos mencionar que ha sido bastante dispar, existiendo fallos que han permitido que se acredite la efectividad de las operaciones mediante todos los medios de prueba legal, y otros fallos que solo han permitido la prueba instrumental y pericial para acreditar la efectividad de la operación que dan cuenta las facturas cuestionadas.

En cuanto a los efectos tributarios que resulten de la aplicación de esta norma, debemos indicar que tiene efectos tributarios tanto para el contribuyente como para el Estado. Si el fallo es favorable al contribuyente, el Estado disminuye su recaudación fiscal por concepto de IVA, lo que acarrea una disminución en las arcas fiscales, afectando el

financiamiento de los servicios públicos y sociales. Si el fallo es favorable al SII, el contribuyente deberá agregar el monto indicado en la factura cuestionada a la R.L.I. El contribuyente además se expone a una sanción pecuniaria, conforme a lo indicado en el C.T. además de exponerse a que el SII pueda decidir entablar una querrela criminal por alguno de los delitos contemplados en el art.97 N°4 del C.T.

En relación a la carga de la prueba con la incorporación realizada en la Ley 21.210 del año 2020, en donde se establece que tanto “el SII y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento”, se equipara la carga de la prueba y no queda sujeto a dudas a que ambos ante un eventual juicio deberán proporcionar todos los antecedentes y pruebas necesarias para obtener un pronunciamiento a su favor.

BIBLIOGRAFIA:

- Circular N°93 del 19 de diciembre del 2001
- Circular N°08 del 14 de enero del 2010
- DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: El crédito fiscal frente a la factura falsa, Santiago de Chile, Editorial Jurídica Conosur, 1ª Edición.
- UGALDE PRIETO, RODRIGO: Prueba de las obligaciones Tributarias en el Derecho Chileno, Editorial LexisNexis, Santiago, 2004.
- Revista de derecho, Facultad de Derecho Universidad Austral, Vol.28, 2021, Patricia Toledo
- 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

