



“Rol de Facilitadores e intermediarios Tributarios”

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE

MAGÍSTER EN TRIBUTACION

PARTE I

Alumno: Humberto Ismael Alfaro Meneses

Profesor Guía: Alberto Cuevas/José Yáñez

Santiago, marzo 2022

Agradecimientos

Al concluir una nueva etapa universitaria, la que se vivió y compartió de manera distinta, pero que de igual forma me dio la oportunidad de conocer personas que contribuyeron a enfrentar este enorme reto profesional.

El desafío ahora es cumplir los objetivos propuestos, alcanzar sueños y de hacer cosas importantes para contribuir al desarrollo del país en lo profesional y académico.

Fueron muchas horas de estudio y dedicación exclusiva, por lo que agradezco a los profesores de la Universidad para responder consultas y aclarar dudas, también agradezco a mis compañeros de curso, por compartir e intercambiar conocimiento y compartir experiencias del sector público y privado.

Por ultimo y particularmente quisiera destacar a mi esposa Jeannette Aravena a mis tres hijos, Franco, Amanda y Alonso por el apoyo incondicional y el impulso a seguir adelante, en todo lo que me propongo, dar las gracias por todo el amor, cariño y la paciencia incondicional que tuvieron durante todo el proceso. Los amo con todas mis fuerzas. -

Índice

1	Resumen ejecutivo.....	Página 5
2	Introducción.....	Página 6
3	Planteamiento del Problema.....	Página 7
4	Hipótesis.....	Página 8
5	Objetivos.....	Página 8
5.1	Objetivo General.....	Página 8
5.2	Objetivo Especifico.....	Página 8
6	Metodología.....	Página 9
7	Estado del Arte y Marco Teórico.....	Página 10
8	Desarrollo y Resultados.....	Página 10
8.1	Qué es un facilitador tributario.....	Página 10
8.2	El Facilitador Tributario en Chile.....	Página 11
8.3	El Facilitador Tributario y el SII.....	Página 11
9	Normativa Regulatoria Aplicable.....	Página 12
10	Facilitador Tributario y la OCDE.....	Página 15
11	Study into the Role of Tax Intermediaries.....	Página 17
12	Actuaciones de otros países miembros de la OCDE, con los facilitadores Tributarios.....	Página 20
13	Emisor Agresivo.....	Página 22
14	Receptor Agresivo.....	Página 26
15	Traspasador Agresivo.....	Página 28

16 Consulta al SII, Ley de Transparencia N° 20.285.....Página 29

17 Conclusiones..... Página 32

18 Marco Normativo..... Página 33

El Rol De Los Facilitadores Tributarios

Executive Summary

"You pay when you don't know"

Undoubtedly, this metaphor hits the heart of this research to obtain the master's degree in Taxation, which is aimed at analyzing bad practices with the State of Chile and society, when non-compliance is encouraged and facilitated or there is cover-up of crime tax, which, of course, has consequences on tax collection, generating enormous mistrust in the tax system.

There are also consequences for taxpayers, who are usually faced with high costs due to an audit, including working hours, re-determined taxes, legal surcharges and, sometimes, personal penalties.

We will begin by analyzing the so-called "tax facilitators", a segment of lawyers, accountants, other independent professionals and consulting companies in accounting and tax matters, which through their services support the taxpayer in complying with their obligations, with special emphasis on respect for current tax regulations.

Such is the importance of facilitators in their role, that they are usually intermediaries between the administrative authority, hereinafter the "SII", and the taxpayer, in such a way that they can support and facilitate the functions of application and inspection of tax provisions and especially strengthening voluntary tax compliance.

But what happens when this does not happen? and the facilitators promote and implement practices in the opposite direction, sometimes with full knowledge of the effects that this could cause for the taxpayer if they are detected by the SII. Should they respond together with taxpayers for the effects of such conduct?

This research will seek to identify the role of enablers, mainly in two behaviors or behaviors that we will call aggressive, namely, tax avoidance and crime, with the following characteristics of issuers, receivers, and transfers.

In order to find ways to minimize or eradicate these behaviors, we will compare the situation in Chile with that of other administrative authorities of the Organization for Economic Cooperation and

Development, hereinafter "OECD", in order to propose improvements in monitoring and detection, especially reviewing the regulations and sanctions in force and whether they are sufficient to deter this type of conduct.

1. Resumen Ejecutivo

“Uno paga cuando no sabe”

Sin duda esta metáfora pega en el corazón de la presente investigación para obtener el grado de Magister en Tributación, que está orientada a analizar las malas prácticas con el Estado de Chile y la sociedad, cuando se fomenta y facilita el incumplimiento o hay encubrimiento de delito tributario, lo que, por supuesto tiene consecuencias en la recaudación fiscal, generando una enorme desconfianza en el sistema tributario.

Igualmente hay consecuencias para los contribuyentes, quienes usualmente se ven enfrentados a altos costos con motivo de una fiscalización incluyendo horas de trabajo, impuestos re determinados, recargos legales y, a veces, sanciones personales.

Comenzaremos analizando a los denominados “facilitadores tributarios”, un segmento de abogados, contadores, otros profesionales independientes y empresas de consultoría en materias contables y tributarias, que a través de sus servicios apoyan al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones, con especial énfasis en el respeto a las normas tributarias vigentes.

Es tal la importancia de los facilitadores en su rol, que suelen ser intermediarios entre la autoridad administrativa, en adelante el “SII”, y el contribuyente, de forma tal que pueden apoyar y facilitar las funciones de aplicación y fiscalización de las disposiciones tributarias y especialmente fortalecer el cumplimiento tributario voluntario.

Pero ¿qué pasa cuando esto no ocurre? y los facilitadores promueven e implementan prácticas en sentido contrario, en ocasiones con pleno conocimiento de los efectos que esto podría provocar para el contribuyente, si son detectados por el SII. ¿Deben responder junto a los contribuyentes por los efectos de tales conductas?

La presente investigación buscará identificar el rol de los facilitadores (enablers), principalmente en dos conductas o comportamientos que denominaremos como agresivos, a saber; elusión y delito tributarios, con las siguientes características **emisores, receptores y traspasadores**.

Con la finalidad de encontrar formas de minimizar o erradicar estas conductas, compararemos la situación en Chile con la de otras autoridades administrativas de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, en adelante “OCDE”, ello con el fin de proponer mejoras en el monitoreo y detección, revisando especialmente la normativa y sanciones vigentes y si éstas resultan suficientes para disuadir este tipo de conductas.

2.Introducción

Durante los últimos años la autoridad administrativa en Chile encargada de la aplicación y fiscalización de las disposiciones legales tributarias ha implementado un modelo de gestión en torno a cuatro ejes estratégicos, con la finalidad de alcanzar sus objetivos, es decir, controlar los riesgos en el cumplimiento tributario, mejorar la atención y cercanía con el contribuyente, mejorar los procesos y mantener la ética y probidad administrativa.

El **Modelo de Gestión del Cumplimiento del SII**, en adelante “**MGCT**”, aborda dicho cumplimiento de manera integral, centrado principalmente en el riesgo y comportamiento de los contribuyentes.

El **Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario**, en adelante “**PGCT**”, se refiere a dónde la autoridad administrativa pondrá el foco en sus procesos de fiscalización, además de promover el cumplimiento tributario a través de los distintos canales de comunicación que el SII dispone, de una manera amigable y expedita hacia los contribuyentes, para obtener así los recursos que el Estado requiere.

También busca simplificar y facilitar los procesos, mejorando la experiencia de los contribuyentes, sin descuidar el fortalecimiento, la prevención, detección y efectividad contra el comportamiento tributario agresivo.

En su cuenta pública del año 2021, el SII entrega información respecto de la estrategia de control de su PGCT, el cual busca identificar de manera efectiva y proporcional los incumplimientos, con el fin de detectar principalmente a los contribuyentes de riesgo global alto y medio, pero con foco especial en los contribuyentes “**tributariamente agresivos**”. Estas acciones serán coordinadas con diferentes instituciones públicas, incorporando herramientas tecnológicas y analíticas de vanguardia como los Big Data o la minería de datos, focalizándolas en las etapas más tempranas del cumplimiento.

Otro dato importante que entrega el SII consiste en que identificó a 4.036 contribuyentes agresivos que emitían facturas simulando operaciones reales, relacionados con 49.789 **receptores** los cuales utilizan el Documento Tributario Electrónico en adelante “**DTE**”, con la finalidad de abultar sus créditos fiscales y pagar menos impuestos. El 47,9% de estos contribuyentes fueron identificados antes de cumplir un año desde el inicio de sus actividades.

De un total de 6.715 revisiones de cumplimiento para el período referido en la citada cuenta pública, el 80,11% tuvo consecuencias tributarias por uso de figuras de comportamiento agresivo, obteniendo un rendimiento a favor del Fisco de más de \$ 10,8 mil millones en arcas fiscales, por las acciones de detección y fiscalización realizadas por el SII.

Sin duda, es un dato relevante para la investigación en desarrollo, que en un porcentaje tan alto de casos se hayan detectado diferencias de impuestos, lo que permite concluir preliminarmente que se estaría llevando a cabo un uso indebido importante de “**DTE**”, para desarrollar figuras de carácter agresivo, ello con un fuerte impacto negativo en la recaudación fiscal.

¿Cuántos de estos casos informados por la autoridad administrativa como correspondientes a contribuyentes con comportamientos agresivos estarán asociados con la participación de facilitadores tributarios?

La presente introducción nos muestra la importancia de abordar las causas y efectos para la recaudación tributaria.

Otro impacto está en la 'integridad' del sistema tributario, puesto que el bien público se ve estructuralmente amenazado lo que en el largo plazo puede resultar en pérdidas para todos los actores relevantes, lo que es particularmente factible si el SII, no cuenta con una estrategia de mitigación y sanción sobre la interacción entre facilitadores, emisores, receptores y traspasadores agresivos.

Como comentamos anteriormente, los facilitadores son un segmento de profesionales interdisciplinarios que a través de sus servicios apoyan al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones, debiendo respetar las normas y disposiciones tributarias vigentes.

El "emisor" agresivo es el contribuyente que realiza inicio de actividad, solo con la finalidad de emitir "DTE" en operaciones ideológicamente falsas, generando un débito fiscal, que por lo general nunca será enterado en arcas fiscales.

El "receptor" agresivo, es el contribuyente que tiene "historia tributaria" y que busca reducir su carga tributaria. Este sería el generador de la demanda de "DTE", ideológicamente falsos.

Por último, el "traspasador" es una figura que se utiliza para confundir a la autoridad administrativa, que intermedia entre el emisor y receptor agresivo. Por lo general, se trata de las denominadas "empresas de papel", que utilizan a testaferros personas naturales de poco o nulo conocimiento tributario.

3.Planteamiento del problema

Se hace necesario abordar este problema respecto de un segmento de profesionales facilitadores tributarios (enablers), que promueven, ejecutan y elaboran esquemas tributarios, debido al conocimiento y especialización que poseen. Es muy importante por las consecuencias que trae, si estas conductas no son detectadas oportunamente por el SII.

Para el SII es necesario contar con **Facilitadores Tributarios** que colaboren en la gestión y asistencia en el cumplimiento tributario, pero que no faciliten y promuevan los comportamientos tributarios agresivos, porque requiere destinar mayores esfuerzos o recursos en minimizar o controlar esos riesgos, que producen erosión y disminución en la base imponible, afectando la recaudación fiscal.

El objetivo principal de esta investigación es estudiar el comportamiento de los facilitadores tributarios, que no cumplen el rol descrito, es decir, apoyar el cumplimiento de sus clientes cumpliendo a cabalidad las disposiciones tributarias, como también las sanciones y normativas vigentes que les son aplicables, especialmente en los siguientes casos:

- a) Emisor Agresivo
- b) Traspasador Agresivo
- c) Receptor Agresivo

4. Hipótesis

Hay un segmento de facilitadores tributarios (enablers), que desarrollan y elaboran esquemas agresivos. Tales prácticas menoscaban la integridad y la confianza de los contribuyentes en la imparcialidad y equidad del sistema impositivo. Si se aplicaran las sanciones adecuadas a los facilitadores esto podría disminuir los efectos del incumplimiento tributario.

¿El marco normativo actualmente vigente permite prevenir o sancionar adecuadamente las prácticas de aquellos intermediarios tributarios que promueven o implementan operaciones irregulares?

¿Las sanciones que contempla la normativa legal vigente son proporcionales a la lesión que provocan dichas personas a los contribuyentes y el erario fiscal?

¿Qué medidas utilizan otros países para gestionar y mitigar el impacto de estas conductas?

¿Habrá una mejor forma de controlar a los emisores, traspasadores y receptores agresivos?

5. Objetivos

5.1 Objetivo General: Investigar un segmento de facilitadores tributarios (enablers), que promueven, ejecutan y elaboran esquemas tributarios agresivos, principalmente dos figuras que se están desarrollando actualmente, las que tienen características elusivas y de delito tributario, los **emisores, receptores y traspasadores agresivos**, analizando la normativa vigente y la forma de detección y prevención del riesgo que aplica el SII, comparando las medidas de control utilizadas en Chile, con la de otros países miembros de la OCDE, en situaciones similares.

5.2 Objetivo Específico:

- Definir las características de los facilitadores.
- Identificar las características de los contribuyentes emisores, receptores, traspasadores agresivos.
- Identificar las figuras existentes de operaciones sospechosas como la del emisor, traspasador y receptor agresivo.
- Análisis de riesgos de incumplimiento de obligaciones tributarias.
- Detectar esquemas agresivos y cómo mejorar la detección temprana y oportuna de los facilitadores e intermediarios que, con malas prácticas, producen desconfianza en el sistema tributario.
- Buscar puntos de comparación con otras autoridades tributarias o países miembros de la OCDE, respecto al tratamiento, detección y fiscalización de los facilitadores
- Identificar herramientas de control para la autoridad administrativa

6. Metodología

Para el desarrollo del subtema a desarrollar, a saber; “**el rol de los facilitadores tributarios en conductas que se están desarrollando hoy en el país, los emisores, receptores y traspasadores agresivos**” será deductiva y empírica debido a que el trabajo estará orientado de lo general a lo particular y a la investigación a través de la observación de evidencia como también inductivo para poder llegar a la conclusión a partir de datos e información obtenida de distintas fuentes, autoridades administrativas y países miembros de la OCDE.

7. Estado del arte y marco teórico

Las sanciones aplicables en el Código tributario y formas de detección de los facilitadores tributarios, en la creación de **emisores, receptores y traspasadores** agresivos, deben de ser analizadas y verificar si la normativa actual es suficiente para disuadir el mal comportamiento tributario, cuyos efectos tienen impacto directo en la recaudación fiscal.

Recientemente el Servicio de Impuestos Internos incorporo en su PGCT, el comportamiento agresivo, en el que la autoridad administrativa pondrá el foco en la fiscalización, respecto a las tres figuras antes señaladas.

La OCDE, en el año 2008 emitió el informe “**Study into the Role of Tax Intermediaries**”¹ (estudio del papel de los Intermediarios) que reconoce el impacto que tiene la planificación tributaria agresiva en todas las autoridades tributarias de los países miembros, lo que hace más que necesario mejorar métodos de disuasión para el comportamiento agresivo, ofrecido por los facilitadores tributarios, a través de métodos de control del análisis de riesgo.

En Estados Unidos por ejemplo el **Internal Revenue Service** en adelante “**IRS**”² solicita la presentación de una Declaración Jurada asociada a la información de clientes que tiene un asesor tributario y si hubo alguna planificación tributaria en su cartera, para saber cuál sería su alcance.

La Administración Federal de Ingresos Públicos en adelante “**AFIP**” de argentina a contar del año 2020 también comenzó a solicitar información a los asesores tributarios, abogados o profesionales interdisciplinarios que presten asistencia tributaria, para bajar el riesgo en la planificación tributaria agresiva.

En Chile ha habido resistencia a este tipo de prácticas sugeridas por la OCDE. En el año 2016, el **Consejo del Colegio de Abogados**, en una decisión unánime, acogió el primer amparo profesional presentado por uno de sus asociados, el abogado Felipe Vial Claro, en contra de la actuación realizada por SII, la que consistió en solicitar información de 300 empresas y asesores tributarios. El Colegio señaló que esta información está amparada por el secreto profesional y que la medida tomada sería una trasgresión a las normas básicas de justicia, afectando incluso las garantías constitucionales.

¹ <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>

² <https://www.irs.gov/>

La presente investigación buscará profundizar más en el conocimiento de los facilitadores y contribuyentes emisores, receptores y traspasadores agresivos de lo que sabemos actualmente.

8.Desarrollo y Resultados

8.1 Qué es un facilitador tributario

Conforme a la Real Academia Española en adelante la “RAE” el significado de Facilitador y Tributario son los siguientes:

Facilitador³ es una Persona que se desempeña como instructor u orientador en una actividad. También se conocen como Profesor o maestro. -

Tributario⁴ es el año en el cual se paga tributo o se está obligado a pagarlo.

En la ley de la renta D.L. 824, encontramos el Artículo 2 N°9, el cual define año Tributario, como aquel en que se deben de pagarse los impuestos o la primera cuota de ellos.

Por tanto, la mejor definición para poder identificar a los **facilitadores tributarios** (enablers) es que son *un segmento de abogados, contadores, otros profesionales independientes y empresas de consultoría en materias contables y tributarias, que a través de sus servicios apoyan al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones, con especial énfasis en el respeto a las normas tributarias vigentes.*

De manera excepcional también encontramos un segmento de facilitadores tributarios que promueven, ejecutan y elaboran esquemas tributarios agresivos, lo que trasgrede las reglas de la buena fe, ocasionando desconfianza en el sistema, al no desarrollar su rol de manera correcta.

Es tal la importancia de los facilitadores tributarios para la autoridad administrativa, que el SII requiere contar siempre con buenos colaboradores, profesionales o personas dedicadas a temas de impuesto que apoyen con las normas de control y fiscalización, debido a que con su conocimiento, apoyan en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, principalmente en la declaración y pago de impuestos conforme a la ley, de una manera armónica, concientizando al contribuyente de la importancia de cumplir con su obligación, como también ayudan a evitar el fraude fiscal o el lavado de activos, lo que tiene consecuencias importantes en la recaudación fiscal.-

En materias de control y cumplimiento tributario, se hace más necesario que la autoridad administrativa de manera estratégica gestione un trabajo colaborativo con los distintos colegios de profesionales que se dedican a ver temas de impuesto o interactúan con el “SII” para contar con una mayor red de apoyo, que sea de carácter colaborativo, con la finalidad de poder erradicar las malas prácticas tributarias.

³ <https://dle.rae.es/facilitador>

⁴ <https://dle.rae.es/tributario>

8.2 El Facilitador Tributario en Chile

En Chile no utilizamos mucho la frase facilitadores tributarios, tampoco hay literatura local del tema, podemos encontrar un grupo diverso de **enablers** compuesto por una diversidad de profesionales que realizan asistencia en temas de impuesto debido al conocimiento técnico que poseen, en Chile no se requiere tener una certificación del SII para la confección de la declaración de impuesto, esta es realizada por profesionales en su mayoría son contadores general o auditor, ingenieros o abogados especializados en declaración de impuestos, como también cualquier persona natural con conocimientos en materia tributaria.-

8.3 El Facilitador Tributario y el SII

Hay diversos trámites que se pueden realizar en el “SII” y los contribuyentes pueden acceder a ellos de manera presencial o a través de las distintas plataformas puestas a disposición para realizar su trámite de manera online, los que pueden ser simples como la de actualizar un correo electrónico o de formalidad, como la de dar aviso de inicio de actividad, modificaciones simples o complejas, término de giro, etc.

De manera constante los contribuyentes están interactuando con la autoridad administrativa, por lo que el SII en el año 2017 Implementa el Modelo de Atención y Asistencia al Contribuyente en adelante el “**MAAC**”, impulsándolo como uno de los modelos de gestión, en el plan **estratégico 2018- 2022**⁵ , y lo define de la siguiente forma

*El Modelo de Atención y Asistencia al Contribuyente (MAAC) tiene el objetivo de mejorar la experiencia del contribuyente, con el fin de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias gestionando esta experiencia a través de los distintos canales que el Servicio utiliza para interactuar con ellos, abordando aspectos de la economía del comportamiento y buscando que el ciudadano perciba al SII como una institución seria, sólida en su accionar técnico, y por lo tanto confiable, **que los inste al cumplimiento tributario voluntario.***

Cuando un contribuyente no puede comparecer por sí, delega esta facultad, otorgando un poder o mandato Notarial a otra persona como mandante, para que este pueda concurrir o comparecer ante la autoridad administrativa a realizar los trámites que se requieran, comenzando así la interacción que el SII, tiene con un facilitador tributario. –

⁵ https://www.sii.cl/sobre_el_sii/plan_estrategico_sii.pdf

9. Normativa Regulatoria Aplicable

El Artículo 9 del Código Tributario instruye respecto de la comparecencia y señala que; Toda persona natural o jurídica que actúe por cuenta de un contribuyente, deberá acreditar su representación. El mandato no tendrá otra formalidad que la de contar por escrito.

También señala que el Servicio aceptará la representación sin que se acompañe o pruebe el título correspondiente, pero podrá exigir la ratificación del representado o la prueba del vínculo dentro del plazo de diez días, bajo apercibimiento de tener por no presentada la solicitud o por no practicada la actuación correspondiente (agencia oficiosa) **Circular 12 del 2021**⁶ de reglamentación

Señala además que la persona que actúe ante el SII como administrador, representante o mandatario del contribuyente, se entenderá autorizado para ser notificado a nombre de este mientras no haya constancia de la extinción del título de la representación mediante aviso dado conforme con el Art 68 del CT, que es al momento del inicio de actividad. -

En el caso de los mandatarios también señala que podrán comunicar al SII, por escrito en la Oficina que corresponda a su domicilio o en los lugares habilitados que determine el SII, mediante resolución, que se ha extinguido el mandato o sus facultades, lo que deberá ser registrado por el SII, acompañando los documentos que acrediten el término de mandato. -

La circular **31**⁷ **del 01 de junio del 2007**, instruye respecto de ciertas formalidades que se requieren tener ante algunas actuaciones en el SII y que antecedentes se debe de aportar si es un mandatario, como por ejemplo un poder Notarial, que lo autorice a comparecer y otorgue facultades, la **circular N°7**⁸ **del 22 de enero del 2008**, complementa en parte a la Circular 31, respecto a la constitución de personas jurídicas ante el SII.

Cuando un facilitador comienza a realizar su trabajo de manera incorrecta y quiebra el principio de la buena fe, la confianza mutua entre contribuyente y facilitador tributario, la autoridad administrativa puede tomar acciones penales o querellarse en contra de un contribuyente y sus facilitadores, previo a análisis preliminar de las acciones realizadas por el contribuyente y el perjuicio fiscal involucrado conforme al **Artículo 161 N°10** y lo instruido en la **Circular 8⁹ del 14 de enero 2010**. –

Todos los elementos de prueba que permitan fundar que se está frente a un delito tributario, por los que se puedan tomar acciones pertinentes en los Tribunales Tributarios y Aduanero, deben ser consecuentes con el proceso de recopilación de antecedentes, ya que será la autoridad administrativa quien deberá demostrar que estamos frente a situaciones irregulares y que producen efectos tributarios considerables como ente persecutor. –

⁶ https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2021/circu12.pdf

⁷ <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2007/circu31.htm>

⁸ <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2008/circu07.htm>

⁹ <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2010/circu08.htm>

El Artículo 34 del Código Tributario, establece lo siguiente: “Están obligados a atestiguar bajo juramento sobre los puntos contenidos en una declaración, los contribuyentes, los que la hayan firmado y los técnicos y asesores que hayan intervenido en su confección o en la preparación de ella o de sus antecedentes, siempre que el Servicio lo requiera, dentro de los plazos de prescripción...”. La norma transcrita, faculta al Servicio para pedir al contador que haya intervenido en la confección de una declaración o en la preparación de ella o de sus antecedentes, como podrían ser, por ejemplo, los registros contables y el balance de la empresa, que atestigüe bajo juramento respecto de la confección de dichos registros y del balance respectivo.

El Artículo 60 del Código Tributario, inciso 10°, señala que, para la aplicación, fiscalización o investigación del cumplimiento de las leyes tributarias, el Servicio podrá pedir declaración jurada por escrito o citar a toda persona domiciliada dentro de su jurisdicción de la oficina que la cite, para que concurra a declarar bajo juramento sobre hechos datos o antecedentes de cualquier naturaleza relacionados con terceras personas

El Artículo 87 del Código Tributario, señala que, los funcionarios fiscales, semifiscales de instituciones fiscales y semifiscales de administración autónoma y municipales, y las autoridades en general, estarán obligados a proporcionar al Servicio de todos los datos y antecedentes que este solicite para la fiscalización de los impuestos.

Cuando así lo determine el Servicio de Impuestos Internos, las instituciones fiscales, semifiscales, municipales, organismos de administración autónoma y las empresas de todos ellos, como, asimismo, las personas que deban llevar contabilidad deberán mantener un registro especial en el que se dejara constancia de los servicios profesionales u otros propios de ocupaciones lucrativas, de que tomen conocimiento en razón de sus funciones, giro o actividades propias. Este registro contendrá las indicaciones que el Servicio determine, a su juicio Exclusivo.

El Artículo 97 N°4 del Código Tributario, señala que *Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o 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 éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas 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 sus grados medio a máximo.*

El Artículo 97 N° 22 señala que el que maliciosamente utilizare los cuños verdaderos u **otros medios tecnológicos** de autorización del Servicio para defraudar al Fisco, será sancionado con **pena de presidio menor en su grado medio a máximo** y una **multa de hasta seis unidades tributarias anuales**.

Por otra parte, el **Artículo 97 N° 23** señala que el que maliciosamente **proporcione datos o antecedentes falsos** en la declaración inicial de actividades o en sus modificaciones o en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria, será

sancionado con la pena de **presidio menor en su grado máximo y con multa de hasta ocho unidades tributarias anuales.**

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

El Artículo 100 del Código Tributario establece que: “El contador que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o que como encargado de la contabilidad de un contribuyente incurriere en falsedad o actos dolosos, será sancionado con multa de una a diez unidades tributarias anuales y podrá ser castigado con presidio menor en sus grados medios a máximo, según la gravedad de la infracción, a menos que le correspondiere una pena mayor como copartícipe del delito del contribuyente, en cuyo caso se aplicará esta última. Además, **se oficiará al Colegio de Contadores para los efectos de las sanciones que procedan.**

Salvo prueba en contrario, no se considerará dolosa o maliciosa la intervención del contador, si existe en los libros de contabilidad, o al término de cada ejercicio, la declaración firmada del contribuyente, dejando constancia de que los asientos corresponden a datos que éste ha proporcionado como fidedignos.”

El Artículo 161 del Código Tributario señala que las sanciones por infracción a las disposiciones tributarias, que no consistan en penas privativas de libertad, serán aplicadas por el Tribunal Tributario y Aduanero, el número **10**¹⁰ señala, No se aplicará el procedimiento de este Párrafo tratándose de infracciones que este Código sanciona con multa y pena privativa de libertad. En estos casos corresponderá al Servicio recopilar los antecedentes que habrán de servir de fundamento a la decisión del director a que se refiere el **artículo 162, inciso tercero.**

El Artículo 162, inciso tercero¹¹ del Código Tributario señala que Si la infracción pudiere ser sancionada con multa y pena privativa de libertad, el director podrá, discrecionalmente, interponer la respectiva denuncia o querrela o enviar los antecedentes al director regional para que persiga la aplicación de la multa que correspondiere a través del procedimiento administrativo previsto en el artículo anterior.

Las multas o condenas privativas de libertad ayudan a disuadir en alguna medida las malas prácticas de parte de algunos facilitadores tributarios, inescrupulosos que no les importa el daño que pueden ocasionar a sus clientes, quizás hay una sensación de impunidad y que las penas antes señaladas son blandas o no lo suficientemente ejemplificadoras para evitar este tipo de conductas. –

Respecto a la normativa aplicable a contribuyentes que sean Emisores, Receptores o

¹⁰ Artículo 161 inciso 1 N° 10 Corresponde al SII recopilar antecedentes cuando la sanción corresponde a penas privativas de libertad. Medidas cautelares con auxilio de la fuerza pública.

¹¹ Artículo 162 inciso 3 En el caso de delitos tributarios, el director puede decidir que sólo se sancione con multa, enviando los antecedentes al director regional para que persiga su aplicación.

Traspasadores agresivos, se debe de verificar el conocimiento que el dueño o Representante legal tienen de las normas e instrucciones sobre las obligaciones tributarias, verificando si conto con asesoría tanto legal como contable, conforme al **Artículo 107¹² y 110¹³** del Código Tributario

Como también se debe tener presente la reiteración de la conducta del **Artículo 112 Inciso 2^o**¹⁴ del Código Tributario

10. Facilitador Tributario y la OCDE

La planificación tributaria agresiva es uno de los mayores desafíos y riesgos que deben de afrontar las autoridades administrativas encargadas de controlar la evasión y mejorar la recaudación.

Con la participación de facilitadores tributarios, en su función como asesores ayuda en la comprensión y posterior aplicación de un sistema tributario, cada país tiene su propio régimen impositivo conforme a sus intereses y necesidades, por lo general la normativa tributaria es compleja de entender para un contribuyente que no tenga conocimiento en la materia.

Los facilitadores tributarios a través de su gestión ayudan con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no solo contables, sino que también con la declaración y pago de los impuestos.

Pero también tenemos a facilitadores tributarios que son promotores de planificaciones tributarias agresivas lo que tiene consecuencias en la recaudación fiscal, para cualquier país no poder contar con los recursos necesarios es un gran problema, debido a que sin recursos no hay crecimiento, tampoco inversión y desarrollo.

La OCDE hace algunos años ha manifestado su preocupación a los países miembros entre ellos Chile, respecto a este segmento de facilitadores tributarios (enablers) que participan en procesos de planificación tributaria agresiva, señalando que tal comportamiento requiere necesariamente de la participación de profesionales, a los cuales se debe de estudiar para minimizar este tipo de comportamiento.

En Corea en septiembre del 2006, en la tercera reunión del Foro sobre Administración Tributaria en adelante **(FTA)** en Seúl, se presentó el informe con las conclusiones del Estudio de Intermediarios Tributarios de la OCDE **(Study into the Role of Tax Intermediaries)**¹⁵

¹² Artículo 107 Circunstancias atenuantes y agravantes que el SII debe considerar para la aplicación de las sanciones pecuniarias.

¹³ Artículo 110 El conocimiento imperfecto del alcance de las normas infringidas puede constituir causal de eximente o atenuante de la responsabilidad.

¹⁴ Artículo 112.- En los casos de reiteración de infracciones a las leyes tributarias sancionadas con pena corporal, se aplicará la pena correspondiente a las diversas infracciones, estimadas como un solo delito, aumentándola, en su caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 351 del Código Procesal Penal.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el N° 10 del artículo 97 en los demás casos de infracciones a las leyes tributarias, sancionadas con pena corporal, se entenderá que existe reiteración cuando se incurra en cualquiera de ellas en más de un ejercicio comercial anual.

¹⁵ <https://www.oecd.org/tax/administration/studyintotheroleoftaxintermediaries.htm>

El cual concluye que la planificación fiscal agresiva es uno de los riesgos que deben afrontar y combatir todos los organismos tributarios, también señala que la planificación fiscal agresiva normalmente requiere de la participación de profesionales de impuestos, firmas de contabilidad, firmas de abogados u otras firmas de asesoría tributaria.

Es por ello la importancia del estudio del papel que juegan estos intermediarios fiscales en la planificación, la gran mayoría de los facilitadores tributarios son actores relevantes para la autoridad administrativa, los cuales desempeñan un rol importante en todos los sistemas fiscales, ayudando a los contribuyentes a comprender y cumplir con sus obligaciones tributarias.

Pero también se sabe que hay un grupo de ellos que son los diseñadores y promotores de una planificación fiscal agresiva, lo que repercute negativamente en los sistemas fiscales, generando menor recaudación.

El informe también concluye que todos los organismos de ingresos necesitan estrategias sólidas y robustas que permitan a los órganos tributarios, tener mejores y más eficientes programas de fiscalización. -

Pero también el informe señala que, para comprender mejor e influir en el comportamiento de los intermediarios fiscales, se necesita una visión más amplia, considerando que los intermediarios representan el lado de la oferta de la planificación fiscal agresiva, debido a que hay clientes de los intermediarios.

Los contribuyentes representan el lado de la demanda de la planificación fiscal agresiva, por lo que el informe considera que existe una relación tripartita entre las entidades tributarias, los contribuyentes e intermediarios fiscales.

La conclusión del estudio es que existe un margen significativo para influir en el comportamiento agresivo de contribuyentes, independiente del tipo de segmento al que corresponda, por lo que abordar el lado de la demanda es fundamental, mejorando la gestión de riesgos y los análisis de detección con apoyo tecnológico, herramientas esenciales para las autoridades administrativas. -

La identificación y tratamiento de riesgos. Permite a los organismos tributarios evaluar las acciones de tratamiento, clasificándolos por tipo de riesgo, los que pueden ser altos, medio, bajo, dependiendo del impacto y sus efectos en la recaudación. -

El informe también precisa que la asignación de recursos debe ser constante para poder responder a los riesgos, señala que los organismos de ingresos deben operar utilizando los siguientes atributos para mejorar de manera constante

- Trato con todos los contribuyentes
- Entendimiento basado en la conciencia comercial
- Imparcialidad
- Proporcionalidad
- Apertura (divulgación y transparencia)
- Capacidad de respuesta

Si los organismos de ingresos logran desarrollar los atributos señalados como parte esencial de la cultura organizacional, esto debería alentar a los contribuyentes a entablar una relación con los organismos de ingresos basados en la cooperación y la confianza, yendo más allá de sus obligaciones legales

Además de beneficiar a los organismos de ingresos, también beneficiará a muchos contribuyentes. Por ejemplo, los contribuyentes que se comportan de manera transparente y que representan menores riesgos y, por lo tanto, reducir los costos de cumplimiento.

Por último, el Informe reconoce que la demanda de la planificación fiscal agresiva no desaparecerá completamente, y algunos contribuyentes pueden optar por no adoptar la relación mejorada, por lo que los organismos tributarios deberán contar con procesos efectivos de gestión de riesgos para identificar estos contribuyentes y asignar el nivel de recursos necesario para hacerles frente.

Las recomendaciones del informe elaborado por la OCDE tienen el potencial, si se implementa plenamente, para controlar la planificación fiscal agresiva, si se puede reducir la demanda, también se reduciría la oferta de planificación fiscal agresiva.

Los organismos tributarios pueden responder mejor a la promoción de impuestos agresivos y la planificación realizada por Facilitadores Tributarios, aplicando las recomendaciones sugeridas por la OCDE, las que deben conducir a una relación más constructiva entre los organismos tributarios, los contribuyentes e intermediarios fiscales.

11. Study into the Role of Tax Intermediaries

El 15/09/2006 - Los jefes de las administraciones tributarias de más de 30 países, reunidos en Seúl bajo los auspicios del Foro de Administración Tributaria¹⁶ de la OCDE, acordaron trabajar juntos en buscar formas de mejorar las administraciones tributarias y abordar el importante y creciente problema del incumplimiento de los requisitos fiscales nacionales de cada país.

Los participantes en la reunión de Seúl compartían la opinión de que el incumplimiento tributario es un problema importante y creciente, acordaron mejorar la cooperación entre los organismos tributarios y otras agencias de aplicación de la ley de los gobiernos para contrarrestar el incumplimiento.

Esta declaración expone las preocupaciones de los países acerca de la rápida difusión de los impuestos comercializados agresivamente, su planificación y el vínculo entre los mecanismos inaceptables de minimización y los intermediarios fiscales.

Los participantes en la reunión identificaron cuatro áreas en las que planeaban intensificar el trabajo existente o iniciar un nuevo trabajo bajo los auspicios de la OCDE:

Uno de ellos era ***Examinar el papel de los intermediarios fiscales (por ejemplo, bufetes de abogados y contables, otros asesores fiscales e instituciones financieras) en relación con***

¹⁶ <https://www.oecd.org/korea/37417459.pdf>

el incumplimiento y la promoción de acuerdos inaceptables de minimización de impuestos con miras a completar un estudio para fines de 2007.

Es así como en el año 2008 la OCDE, emitió el Informe **Study into the Role of Tax Intermediaries**¹⁷ (Estudio sobre el papel de los intermediarios Fiscales) el informe señala que todos los países participantes en el Foro de administraciones Tributarias (TLC) reconocen el impacto que la planificación tributaria fiscal agresiva tienen en las administraciones tributarias.

Señalan que la planificación tributaria fiscal agresiva generalmente requiere de la participación de profesionales de impuestos, en firmas de contabilidad, bufetes de abogados y otros profesionales relacionados a materias de impuestos, los cuales por la importancia de su función como asesores, cumplen un rol fundamental , ayudando a comprender y dar cumplimiento con las obligaciones tributarias, pero el informe también señala que hay profesionales diseñadores y promotores de la planificación fiscal agresiva, lo que tiene un impacto negativo en la recaudación de impuestos.-

El informe señala que los intermediarios representan el lado de la oferta de la planificación fiscal agresiva, pero los clientes de los intermediarios establecen sus propias estrategias para la gestión del riesgo fiscal y determinan las suyas propias, decidiendo si adoptan la oportunidad de la planificación fiscal, representando así el lado de la demanda de la planificación fiscal agresiva.

También el informe considera que se debe de fortalecer una **relación tripartita** entre los **órganos fiscales, los contribuyentes y los facilitadores tributarios**, realizando trabajo colaborativo entre las partes, si se aborda el lado de la demanda por ejemplo, trabajando con el contribuyente e identificando los riesgos , se pueden aplicar mejores acciones de tratamiento del riesgo, lo que le permitiría a la autoridad administrativa, destinar recursos para minimizar y poder responder a dichos riesgos, considerando que la asignación de recursos siempre es limitada, por lo que debe de ser bien asignada.

El Informe señala que la gestión del riesgo se basa en la información, que se debe de fomentar y divulgar con los contribuyentes, señala además que los órganos de ingresos deben de operar utilizando cinco atributos para tratar con los contribuyentes;

1. Comprensión basada en la conciencia comercial
2. Imparcialidad
3. Proporcionalidad
4. Apertura (divulgación y transparencia)
5. Capacidad de respuesta

Si los órganos fiscales de ingresos desarrollan estos cinco atributos y desarrollan una gestión de riesgo efectiva, esto debería alentar a los contribuyentes a establecer una relación con la autoridad administrativa, basada en la cooperación y confianza, lo que el informe señala como una **relación**

¹⁷ <https://www.oecd.org/tax/administration/studyintotheroleoftaxintermediaries.htm>

reforzada, está mejor relación también beneficia a muchos contribuyentes que se comportan de manera transparente y que son de un riesgo bajo, y mantienen un relación de cooperación con los órganos de ingresos, reduciendo así los costos de cumplimiento , con mayor certeza y en una etapa más temprana.-

Cabe precisar que el informe también reconoce que la demanda de planificación fiscal agresiva no desaparecerá completamente y que siempre habrá contribuyentes, que no adoptaran la relación mejorada. -

Por lo que los organismos fiscales deberán destinar siempre los recursos necesarios para poder hacerles frente, debido a que, si se puede reducir la demanda, la oferta de planificación fiscal agresiva también caerá.

Las recomendaciones de la FAT finalmente conducen a una relación constructiva entre los organismos fiscales, los contribuyentes e intermediarios fiscales.

Cabe precisar que el informe no se desconoce que los intermediarios fiscales no trabajan independientemente de sus clientes y que en ocasiones son estos quienes solicitan que se les suministre servicios que llamaremos agresivos, por lo que las autoridades tributarias deben de considerar también el papel de los contribuyentes los que serían el lado de la “**demanda**”

Cada país debe ir incorporando estas mejoras sugeridas por la OCDE, de acuerdo con su realidad y no dar espacios para que los contribuyentes, perciban que una conducta agresiva esta normalizada o aceptada y que la autoridad administrativa actúe de manera pasiva.

Si queda la percepción de que una mala conducta de parte del contribuyente es aceptada y normalizada esta tendrá efectos negativos para la recaudación, por lo que se debe de estar siempre un paso más adelante y no quedarse atrás con las conductas de carácter agresivos. -

Se sabe que la lealtad del asesor fiscal es con su cliente y este debe de representar sus intereses y dar el mejor servicio de asesoramiento, lo que como sabemos en ocasiones estos caen en contingencias de carácter tributarios, por facilitar esquemas agresivos y el contribuyente por otro lado demandar de estos. -

El Informe señala que, en la mayoría de los países que participan del FAT, los asesores fiscales no tienen directamente responsabilidad ante los organismos fiscales, que no sean con el cumplimiento de la Ley y en otros los asesores tributarios están totalmente autorregulados, dentro de un marco, proporcionado por organismos profesionales, y otros donde el organismo de ingresos tiene un papel mucho más activo. –

12. Actuaciones de otros países miembros de la OCDE, con los facilitadores Tributarios:

El informe señala que, en algunos países, los asesores fiscales están totalmente auto- registrados y regulados generalmente, dentro de un marco proporcionado por los organismos profesionales, este marco puede ser muy estricto, incluso con algunos impuestos que tienen un efecto importante en la recaudación como son el IVA o el Impuesto a la renta.

Las empresas intermediarias están estrictamente reguladas y operan bajo una serie de profesionales y códigos éticos. -

En el Reino unido, por ejemplo, hasta cierto punto depende de la autorregulación por organismos profesionales, uno de ellos es el **Instituto de contadores públicos en Inglaterra y gales (ICAEW)**¹⁸, el cual opera y funciona bajo cinco principios fundamentales, los cuales son la Integridad, objetividad, competencia profesional y el debido cuidado, confidencialidad y comportamiento profesional. -

En otros países, por ejemplo, el órgano de ingresos es más activo y aplica otras formas de regulación mucho más estrictas, como la asignación de un número único a empresas intermediarias fiscales que interactúe con la autoridad administrativa bajo cualquier presentación que este realice. –

Para que los asesores fiscales cuenten con este número de identificación o registro, deben de suscribirse a un estándar mínimo de comportamiento o cumplir una norma mínima de cualificación establecida en la legislación pertinente. –

Por ejemplo, en Japón, la agencia Tributaria Nacional la **(NTA)**¹⁹, proporciona orientación y supervisión para contadores fiscales públicos certificados.

la obligación legal de confianza estipulada en el Art 38 del impuesto publico certificado, por la Ley de los (CPTA o Zeirishi)²⁰ se interpreta en conjunción con el mandato legal, de obligar a actuar a los Zeirishi, como profesionales independientes e imparciales con el fin de realizar el correcto cumplimiento de las obligaciones Tributarias, los cuales deben de ser profesionales calificados para actuar en japon y obligados por una ley explicita.

son obligaciones que prohíben, por ejemplo, el asesoramiento sobre evasión fiscal y cualquier otra conducta agresiva o vergonzosa. -

en este sentido la autoridad administrativa japonesa realiza esfuerzos para recopilar esta información sobre casos de mala conducta profesional y dar un estricto tratamiento con quienes infringen la ley.

¹⁸ <https://www.icaew.com/>

¹⁹ <https://www.nta.go.jp/english/>

²⁰ <https://ty-tax-accountant.com/en/archives/3279>

Por otro lado, el organismo fiscal la autoridad administrativa de Francia del año 1974, ha certificado a organismos profesionales que ayudan a sus miembros a tratar con derechos fiscales, el objetivo de esta certificación es ayudar a los profesionales autónomos a cumplir y promover las buenas prácticas a la fecha de este informe había 610 organismos certificados que estaban registrados. –

La IRS regula a los profesionales de impuestos a través de su oficina de responsabilidad profesional (**OPR**)²¹, cuyo papel se ha mejorado legislativamente como resultado de la experiencia reciente de prácticas abusivas, mediante normativa conocida como **Circular 230 (C230)**²², el organismo fiscalizador de los EE. UU. ha manifestado explícitamente que realiza un esfuerzo continuo para mejorar la ética para los profesionales de impuestos y para frenar las operaciones abusivas de elusión fiscal. –

Canadá, Sudáfrica, el Reino Unido y los Estados Unidos tienen reglas legales que requieren la divulgación de ciertos esquemas o arreglos para el organismo de ingresos antes del proceso de declaración de impuestos, generalmente cuando se promueve el régimen, en estos cuatro países, gran parte de la obligación de divulgación recae en los intermediarios fiscales. -

El informe señala que todos los países que utilizan regímenes de divulgación tienen un importante elemento disuasorio, cuando se comienza a cerrar las puertas y ventanas a la planificación fiscal agresiva con normas contundentes se reduce el atractivo de la planificación agresiva significativamente. –

En algunos países cuando un determinado intermediario fiscal ha incurrido en conductas potencialmente sujetas a responsabilidad civil o sanciones penales, el informe señala que algunas autoridades administrativas les exigen que firmen futuros acuerdos de cumplimiento, como medida preventiva de futuros comportamiento de carácter agresivo y de no cumplirlos se toman las medidas de responsabilidad correspondientes, por ejemplo la IRS en EE.UU utiliza esta técnica como un elemento de un acuerdo en virtud del cual se resuelven los procedimientos sanciones y de otro tipo, actualmente la IRS mantiene amplia gama de acuerdos con facilitadores fiscales, donde se establecen el marco donde se debe de actuar. –

Varios países que participaron del Informe han promulgado regímenes sancionatorios dirigidos a los facilitadores tributarios o intermediarios fiscales, estas sanciones se pueden resumir en:

Sanciones que sustentan las obligaciones legales relacionadas con la planificación fiscal agresiva, las cuales pueden ser Civiles, cuando promueven como gestor y venden el servicio o esquema que implica una menor recaudación.

Otro ejemplo que tenemos es el de **Australia que en año 2006, la (ATO)**²³ introdujo leyes de penalización de promotores destinados a disuadir la promoción de los planes, mediante el

²¹ <https://www.justice.gov/opr>

²² <https://www.irs.gov/tax-professionals/circular-230-tax-professionals>

²³ <https://www.ato.gov.au/>

establecimiento de sanciones civiles y medidas cautelares contra los que se dediquen a la promoción de regímenes de explotación fiscal. Otros países que también tienen sanciones a la planificación fiscal agresiva son Nueva Zelanda y Canadá.

La sanción en Nueva Zelanda se aplica contra el intermediario fiscal cuando el contribuyente ha incurrido en una sanción por déficit por una situación fiscal abusiva como resultado del acuerdo o cuando el acuerdo sea ofrecido, vendido, emitido o promovido a diez o más personas en un año de ingresos, **la declaración de práctica está en el sitio web²⁴ de la agencia Tributaria de Nueva Zelanda.** -

Canadá también aplica este tipo de declaración de práctica, esta medida se aplica principalmente a los promotores y tiene por objeto disuadir la fabricación de declaraciones falsas y asegurando su cumplimiento, la declaración de orden público sobre sanciones a terceros se encuentra en el **sitio web de la Agencia Tributaria Canadiense²⁵.** -

Existen otras sanciones no monetarias en algunos países que aplican a los facilitadores tributarios que desarrollan y promueven conductas agresivas, este tipo de medida son cautelares, con la finalidad de detener la promoción e inhabilitando al facilitador para poder ejercer, en Canadá se aplica la censura, suspensión o inhabilitación para poder ejercer. -

En Chile por ejemplo tenemos las Normas anti elusivas, que castigan el abuso o simulación, estas sanciones son directamente aplicables a los contribuyentes y en alguna medida ayuda disuadir la confección o diseño de medidas elusivas o agresivas de parte de los intermediarios.

La autoridad administrativa Chilena el SII, el 29 de diciembre del 2021, publicó en su sitio web la nueva versión del **catálogo de esquemas tributarios²⁶**, el cual incorpora 10 casos que la autoridad administrativa podría calificar como elusivos o que se podría aplicar la normativa anti elusiva, a la fecha el catálogo cuenta con 65 esquemas a disposición de los contribuyentes, a la fecha no hay ninguna causa asociada abuso o simulación conforme a los artículos 4bis, 4ter y 4 quinquies. -

13. Emisor Agresivo

El “emisor” agresivo es el contribuyente que nace al mundo tributario, con la finalidad de comenzar a emitir “DTE”, este tipo de operaciones son ideológicamente falsas, generando un débito fiscal, el cual pasa a ser un crédito fiscal para el que demanda estos documentos, afectando la recaudación fiscal de forma negativa.

El negocio de los emisores agresivos radica principalmente en la venta de **IVA**, ofrecen la Factura y a cambio se recibe un pago por esta, afectando la recaudación mensual aumentando el crédito Fiscal al receptor, por lo que se entera un menor débito o en ocasiones pueden quedar con

²⁴ <https://www.ird.govt.nz/>

²⁵ https://www.canada.ca/en/revenue-agency/cra-canada.html?utm_campaign=not-applicable&utm_medium=redirect&utm_source=cra-arc.gc.ca_redirect

²⁶ https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/index.html

remanente para los periodos siguientes, lo que afecta negativamente la recaudación fiscal. -

Otro efecto que producen las facturas emitidas por los emisores agresivos es a nivel de Renta líquida Imponible, debido a que la utilizan como costo o gastos conforme al Artículo 30 y 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, lo que genera una menor Base Imponible afecta a Impuesto de primera categoría, lo que genera menores ingresos en arcas fiscales

También los emisores agresivos podrían estar defraudando al fisco al solicitar devoluciones conforme al **Artículo 27 bis de la ley del IVA, D.L. 825²⁷**, debido a que podrán imputar este tipo de remanente acumulado, debidamente reajustado, a cualquier tipo de impuesto o solicitar la devolución de remanente de crédito fiscal originado en la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte del activo fijo. –

Por otra parte, el **Artículo 36 de la Ley del IVA DL 825, de 1974²⁸** da derecho a los exportadores de recuperar el IVA. a contribuyentes calificados como exportadores, conforme al procedimiento de recuperación **D.S. N°348, de 1975²⁹**, del ministerio de Economía, Fomento y Turismo, aquí también tenemos un foco de riesgo que puede ocasionar perjuicio fiscal, debido a que los emisores agresivos al emitir DTE a sus clientes pueden generar efectos en arcas fiscales por devoluciones indebidas. -

El SII, ha señalado que los contribuyentes que buscan defraudar al sistema tributario, con la finalidad de no pagar los impuestos respectivos, generando impacto en la recaudación, serán siempre un foco de atención permanente, sobre todo con aquellos que se caracterizan con emitir o registrar documentación tributaria que podría sustentar operaciones ficticias, a través de acciones concretas como la de incorporar herramientas tecnológicas que permitan abordar la problemática y focalizar las acciones de tratamiento en contribuyentes que se caractericen por ser emisores agresivos.

el 9 de noviembre del 2020, el SII público en su página **web³⁰**, que recaudo más de \$20 mil millones en el control del uso de facturas para defraudar al fisco, monto significativo y no menor considerando que la noticia señala que los mecanismos automatizados existentes han permitido identificar al 47,3% de los contribuyentes con comportamiento tributario agresivo antes de cumplir el primer año de vida tributaria. -

Para conocer más y mejor el perfil de los emisores agresivos, a continuación, algunas características para poder identificar atributos o patrones de conductas de los emisores agresivos:

²⁷ Artículo 27 bis Devolución remanente de crédito fiscal originado en la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte del activo fijo.

²⁸ Artículo 36 Derecho de los exportadores de recuperar el IVA. Contribuyentes calificados como exportadores. Procedimiento de recuperación según normas del artículo 36 del D.L. N°825, de 1974 y D.S. N°348, de 1975, del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo.

²⁹ https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/anexo1_825.htm

³⁰ <https://www.sii.cl/noticias/2020/091120noti01er.htm>

1. La gran mayoría son contribuyentes Personas Jurídicas, sociedades constituidas en un día (Ministerio de Economía)
2. Socios y Representantes legales, de bajo o nulo conocimiento tributario, utilizados por Facilitadores Tributarios, como testaferros y sin mayor injerencia en la toma de decisiones
3. Socios sin ingresos para poder justificar el aporte a la sociedad
4. Capital Bajo
5. Aumento exponencial en la emisión de DTE, por grandes montos los cuales no tienen relación con el capital aportado
6. incumplimiento en obligaciones tributarias, No Declarante de F29, F22 o DDJJ
7. resistencia a la Fiscalización (no concurren ante requerimiento del SII)
8. cambio de domicilios constantes de una jurisdicción a otra
9. No son ubicados en los domicilios informados al SII o preferentemente utilizan oficinas virtuales para acreditar domicilio
10. No registran compras y de haberlas son por montos bajos.
11. Ventas por montos elevados
12. La operación comercial facturada, no es consistente con el Objeto social del contribuyente declarado al inicio de actividades
13. Los registros de contacto telefónico y email informados al SII, al momento del inicio de actividad, tienen errores
14. No optan por estar enrolados en la página del SII, para efectos de Notificaciones
15. No presentan declaración jurada 1887, rentas del Artículo 42 N°1 (sueldos)
16. No presentan declaración jurada 1879, de retenciones conforme a los artículos 42 N°2 y 48 de la LIR.
17. Los movimientos de dinero son en efectivo. -

Al Identificar y actualizar constantemente estas características se podrá ir mejorando los patrones de control que permitan identificar tempranamente a los emisores agresivos e ir disminuyendo este tipo de conductas agresivas.

La autoridad administrativa deberá ir diseñando y mejorando los modelos de detección, a través de las distintas plataformas tecnológicas de control, que nos permitan en lo posible poder bajar los tiempos de detección, antes de que comiencen con la emisión de documentos tributarios que contaminan el sistema tributario y erosionan la base imponible.

Se debe desarticular este tipo de conductas de operadores llamados facilitadores tributarios que de manera inescrupulosa facilitan y dan apoyo a este tipo de conductas, incentivando a las personas a denunciar y alertar al SII, cuando estén ante este tipo de emisores que nos afectan a todos, a través de la educación tributaria e informando a la ciudadanía. –

A continuación, ejemplos reales de contribuyentes emisor, receptor y traspasador agresivo, guardando la debida reserva de los datos reales de cada uno de los contribuyentes.

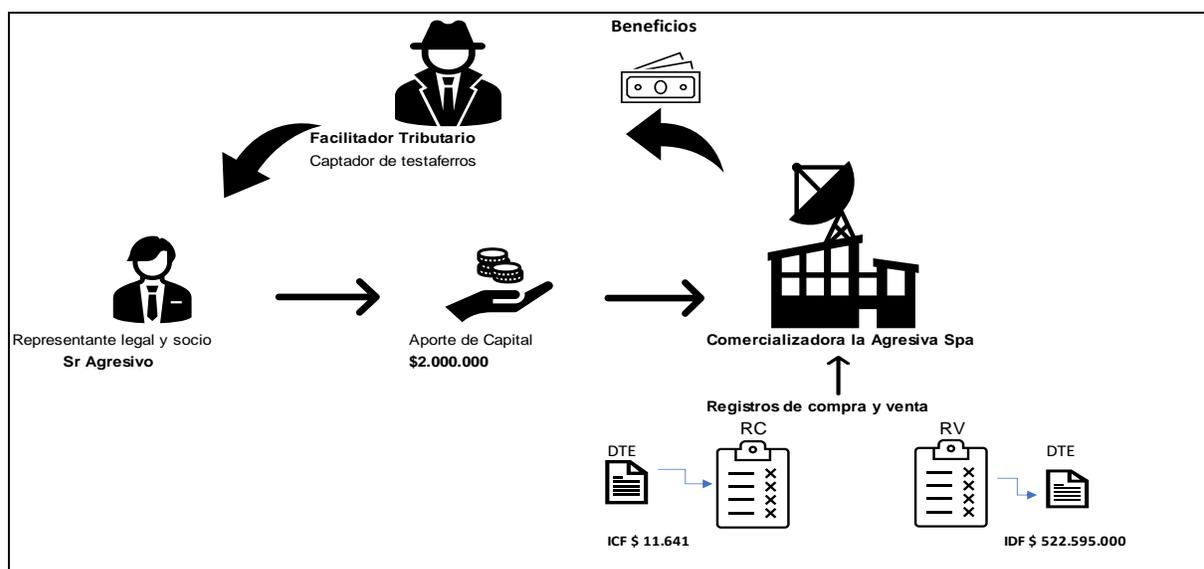
Caso N°1

El Sr. Facilitador Tributario, busca, capta y recluta para su beneficio, a personas naturales de nulo o poco conocimiento tributario, para crear sociedades a través del registro nacional de empresas en un día, al testaferro reclutado lo hace figurar como socio y representante legal.

A cambio le ofrece una suma de dinero y participación de las utilidades que se obtengan de la empresa creada, la cual nace tributariamente solo con la finalidad de emitir DTE ideológicamente falsos, el Testaferro debe de entregar un poder notarial amplio para poder comparecer y firmar a nombre de este, ante servicios públicos y poder solicitar la clave tributaria o clave única, con la que proceden a realizar trámites ante el SII, conforme al siguiente detalle. -

- El facilitador tributario el Sr **Captador**, con fecha 03.08.2021, constituyó a través del registro nacional de empresas en un día a **Comercializadora la Agresiva Spa**, Rut N° X-X
- En la misma fecha 03.08.2021, da aviso de inicio de actividad al SII, F4415
- El capital aportado, enterado es de dos millones de pesos
- El socio y representante legal el **Sr Agresivo** Rut X-X, no cuenta con ingresos declarados de ningún tipo.
- El domicilio será en la ciudad de Santiago, en una oficina virtual
- El objeto social será la prestación de servicios en Telecomunicaciones
- El contribuyente en su registro de compra solo figura un proveedor con un ICF de \$ 11.641
- En su registro de venta figuran 8 facturas emitidas por un IDF de \$ 522.595.000
- Contribuyente mantiene brechas ante la autoridad administrativa como No declarante del F29

Figura Caso N°1



Fuente elaboración propia

14. Receptor Agresivo

los “receptores” agresivos, son contribuyentes que tienen “historia tributaria” y que buscan reducir su carga tributaria. son los generadores de la demanda de “DTE”, ideológicamente falsos.

Son contribuyente con historia tributaria que a medida que su negocio crece y va generando mayores ingresos, utilizan DTE facilitados por emisores agresivos, para bajar su base imponible y por ende pagar menos impuestos.

La autoridad administrativa a puesto su ojo en los receptores agresivos, en la noticia del 9 de noviembre del 2020, publicada en la página **web**³¹ del SII, señala que a definido diversas acciones que buscan inhibir el uso del crédito fiscal y que en el año 2020, realizo revisiones de cumplimiento a un grupo focalizado, alrededor de 15.442 contribuyentes, en una primera etapa, quienes representan el 85% de las consecuencias tributarias detectadas a esta figura de receptor, lo que permitió a la autoridad administrativa obtener un rendimiento de 20 mil millones de pesos, obtenidos mediante rectificatorias de F29, donde los receptores eliminan las facturas ideológicamente falsas y estos documentos quedan marcados en los sistemas del SII, permitiendo su trazabilidad y alertar a los receptores de incluirlos en sus registros de compra.-

Sin duda los receptores, son actores relevantes para la autoridad administrativa, controlar su relación debito- crédito es fundamental al SII, como se ha comentado son finalmente los que generan la demanda de las DTE ideológicamente falsos y por defecto nacen más emisores agresivos, si se controlada la demanda, la oferta debe tender a la baja. -

A continuación, un ejemplo real de un contribuyente Receptor agresivo y sus características, guardando la debida reserva de los datos reales de identificación del contribuyente. –

Caso N°2

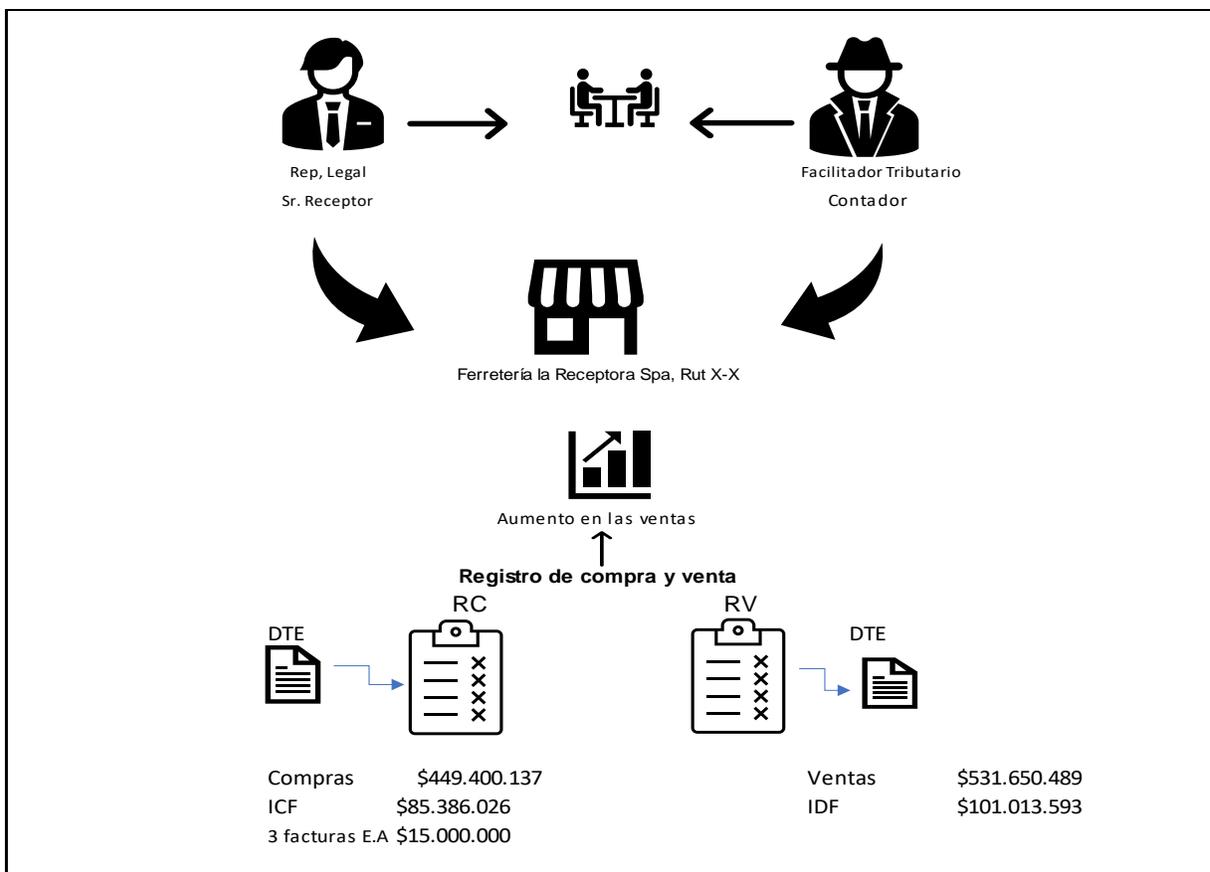
La empresa Ferretera la Receptora Spa, Rut X-X, con historia en el negocio ferretero, producto de la situación sanitaria (Covid-19), ha tenido dificultades para adquirir mercaderías, debido a la baja producción de materiales para la construcción, lo que ha impulsado al mercado a empujar los precios al alza, por la falta de stock, en el rubro se ve un aumento de la demanda , en el año comercial 2020 la empresa tuvo un aumento significativo en sus ingresos por ventas, declarando y pagando el IDF correspondiente a través del F29, de lo anterior le comenta a su contador que para el año comercial 2021, cree que la situación será muy similar.-

El contador le comenta al Representante legal el Sr Receptor X-X, que puede bajar su carga tributaria con la incorporación de DTE de empresas que el controla, incorporando estos documentos de forma gradual de modo de no llamar la atención de la autoridad administrativa, el cual finalmente acepta, los datos del contribuyente son los siguientes. –

³¹ <https://www.sii.cl/noticias/2020/091120noti01er.htm>

- Razón Social Ferrería la Receptora Spa, Rut X-X
- Inicio de actividad el 26.04.2015
- Actividad económica compra y venta de materiales de construcción y venta de artículos de ferretería.
- Capital inicial \$10.000.000 millones
- Representante legal y socio el Sr Receptor, Rut X-X, con ingresos para realizar aportes
- Domicilio casa matriz, comuna de Santiago
- Sucursal Bodega, comuna de Estación Central
- En el mes de noviembre realizo ventas por \$ 531.650.489
- IVA debito Fiscal generado \$ 101.013.593
- Registra compras en el periodo de noviembre por \$ 449.400.137
- IVA crédito Fiscal Generado \$ 85.386.026
- De los ICF generados tiene a tres proveedores, emisores agresivos de DTE, facilitado por su contador

Figura Caso N°2



Fuente elaboracion propia

15. Traspasador Agresivo

el “traspasador” es un contribuyente que puede ser persona natural o jurídica, la cual es iniciada por un facilitador tributario, que tiene la finalidad de confundir a la autoridad administrativa, en el traspaso de los créditos fiscales entre uno y otro contribuyente, el cual se encuentra al medio de la cadena del IVA entre el emisor y receptor agresivo. Son “empresas de papel”, que utilizan a testaferros personas naturales de poco o nulo conocimiento tributario, que utilizan como representante legal o socios de estas empresas, sin ningún tipo de injerencia en la toma de decisiones.

Parte de las operaciones mercantiles que realizan los traspasadores en ocasiones son reales, están constantemente realizando movimientos con otros contribuyentes, emisores y proveedores reales, para perder el rastro del Crédito Fiscal manejando la relación debito- crédito.

Este tipo de operar que tiene el traspasador es principalmente que cuando la autoridad administrativa, comienza un proceso de fiscalización y solicita antecedentes, este podría acreditar parte de sus compras o la efectividad material de la operación conforme al Artículo 23 N°5 de la Ley del IVA, D.L. 825.-

Caso N°3

El contribuyente el Traspasador Spa, Rut X-X, constituido a través del registro nacional de empresas en un día, realiza inicio de actividad el 9 de septiembre del 2021, su capital inicial es de un millón de pesos, su actividad económica la prestación de servicios de guardias de seguridad y su domicilio será en la ciudad de Santiago, su Representante legal el Sr. Traspasador (Testaferro)

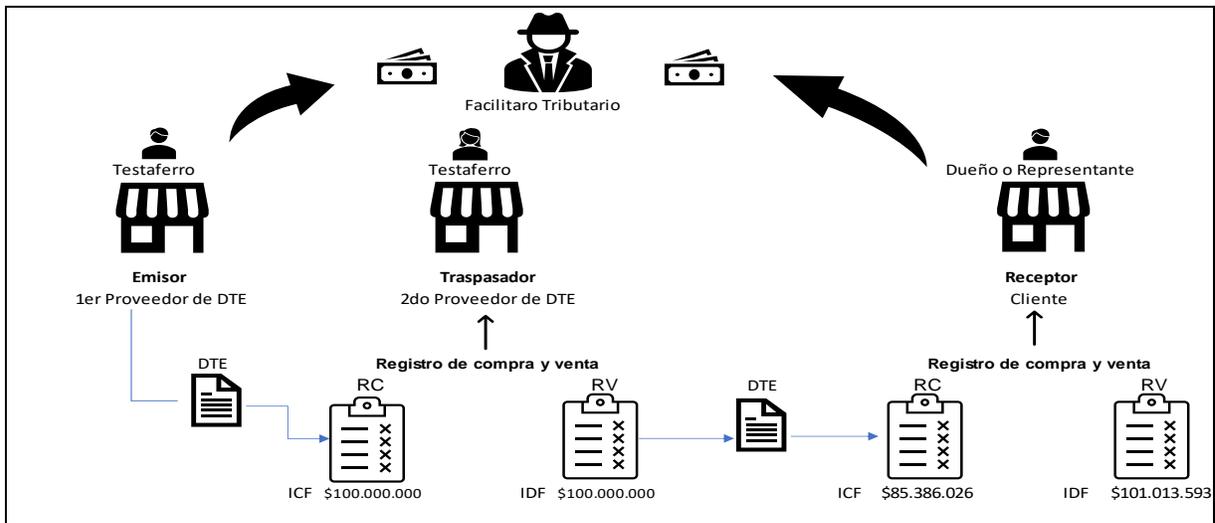
La sociedad fue creada por un facilitador, con la intención de abultar sus créditos fiscales, parte de los DTE que recibe son ideológicamente falsos y otras compras son reales, la empresa emite facturas a Receptores otorgando Iva Crédito Fiscal, funciona entremedio del contribuyente emisor y el receptor, con el objetivo de aparentar una cadena de IVA legitima, para confundir a la autoridad administrativa y entorpecer la función fiscalizadora, cumpliendo con todas sus obligaciones tributarias , no mantiene brechas por incumplimiento con la autoridad administrativa, sus declaraciones de F29, están calzadas. -

Los datos del contribuyente son los siguientes:

- Facilitador Tributario
- Razón social el Traspasador Spa, Rut X-X
- Inicio de Actividad el 09 de septiembre 2021
- Actividad Servicios de guardia de seguridad
- Capital inicial \$ 1.000.000
- Representante legal y socio (Testaferro), sin ingresos para aportar
- Domicilio Comuna de Santiago
- F29 no registran pago de Impuesto Único o retenciones de Honorarios

- Registra Crédito Fiscal por \$ 100.000.000
- Registra Débito Fiscal por \$ 100.000.000

Figura N°3



Fuente elaboración propia

16. Consulta al SII, Ley de Transparencia N° 20.285

Con la finalidad de poder obtener información y tener datos cuantitativos para esta AFE, otorgados por la autoridad administrativa, se procedió a realizar consulta por la Ley N°20.285 de transparencia, cuya respuesta fue entregada el 25.01.2022, las consultas planteadas fueron cinco, de las cuales el SII no respondió a todas ellas, entregado la información ha lugar en parte, a continuación, veremos las preguntas realizadas y la respuesta entregada por cada una de ellas:

- 1) la primera pregunta era saber de parte de la autoridad administrativa, desde que comenzó la utilización de la factura electrónica en el año 2004, cuántas acciones de Tratamiento, asociadas a contribuyentes con características agresivas en la emisión y recepción de DTE, se han realizado hasta el año 2021, separadas por año y cuanto ha sido su rendimiento por concepto de recaudación por las acciones de Fiscalización realizadas por la autoridad administrativa. –

la respuesta de parte del SII, a esta pregunta fue que, para el período comprendido entre los años 2019 y 2021, se han realizado Revisiones de Cumplimiento (acciones de tratamiento) sobre un grupo focalizado de 6.612 contribuyentes que representan el 85% de las consecuencias de la sumatoria de IVA de las facturas que fueron detectadas de contribuyentes emisores agresivos. Además, se identificaron 4.683

contribuyentes que emitieron documentos tributarios electrónicos para defraudar al fisco, y 44.991 fueron receptores de estos documentos. En lo que se refiere a la recaudación consultada, se comunica que solo es posible determinar e informar aquello para los periodos comprendidos entre los años 2019 a 2021, y esto se determinó en \$31.171,689 Millones.

Cabe precisar que respecto a toda la información consultada no es posible determinar cifras trazables para los años anteriores a los comunicados (período 2019 a 2021), dado que solo desde el año 2020 se formalizó de manera interna la definición de “contribuyentes agresivos”.

- 2) La segunda pregunta era saber cuántos contribuyentes que utilizan facturas irregulares, llamados agresivos, corresponden a empresas del registro nacional de empresas en un día, desde que se implementó este tipo de sociedades. –

la respuesta obtenida de parte del SII fue que, de los 4.683 emisores con comportamiento agresivo, 3.136 corresponden al Registro de Empresa y Sociedades (RES), y de los 44.491 receptores de documentos electrónicos de emisores con comportamiento agresivo, 21.362 corresponden a Registro de Empresa y Sociedades (RES).

- 3) la tercera pregunta era para saber en cuanto estima la autoridad administrativa que el fisco deja de percibir por concepto de IVA, por contribuyentes llamados agresivos en los últimos tres años. –
la respuesta a esta consulta fue que la estimación consultada asciende a \$628.237 millones (US\$ 785millones).

- 4) La cuarta pregunta era para saber respecto de los casos que la autoridad administrativa detecta, figuras de comportamiento agresivo en la utilización de DTE, cuantos de estos casos están realizados por Facilitadores Tributarios, en los últimos tres años. –

la respuesta fue que, en los últimos tres años, se han detectado 4.413 emisores con comportamientos agresivos.

- 5) Respecto de los Facilitadores Tributarios, cuando estos son detectados por la autoridad administrativa, que acciones toma el SII, para poder controlar este tipo de conductas, se oficia por ejemplo al colegio de contadores conforme al Art 100 del Código Tributario, para efectuar las acciones que procedan, de ser así cuantos han informado en los últimos tres años.

La respuesta del SII fue que se comunica que las acciones que efectúa este Servicio, destinadas a fiscalizar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes, están basadas en la normativa legal y administrativa vigente, conforme con el Modelo de Gestión de Cumplimiento Tributario que ha implementado el SII. Al

respecto, es posible señalar que entre alguna de las acciones que lleva a cabo este Servicio se encuentran por ejemplo el que los documentos recibidos quedan marcados en los sistemas del SII permitiendo su trazabilidad, así como alertar a los receptores para que no sean incluidos en su registro de compras y posteriormente en su declaración de IVA, sumado a que todos los contribuyentes pueden consultar el estado de su declaración en el sitio web del Servicio, para verificar la posible existencia de este tipo de documentos.

Sin perjuicio de lo anterior, se comunica que no es posible acceder a la entrega de mayores antecedentes sobre este punto, por cuanto, se refiere a un análisis de carácter interno institucional, con efectos en acciones de fiscalización, por lo cual, contiene información sensible para el SII en relación con su función fiscalizadora del cumplimiento tributario, cuya divulgación, al menos en este momento, significaría revelar ámbitos, métodos de trabajo y mecanismos específicos de fiscalización, de prevención de actuaciones irregulares y de pesquisa temprana de situaciones de riesgo de incumplimientos e irregularidades tributarias; de procesos internos de tratamiento de datos de los contribuyentes; de las medidas de control que resultan necesarias para validar eventuales modificaciones y/o actualizaciones de la información, tanto respecto a contribuyentes que se encuentren sujetos actualmente a un plan de fiscalización como a quienes se aplique el mismo en el futuro, todo lo cual configura un riesgo de daño cierto y específico a la tarea de fiscalización de este Servicio, principal labor que debe efectuar este organismo en cumplimiento de un mandato legal, con la consecuente afectación del debido cumplimiento de las funciones del órgano requerido, sumado a que la divulgación de la información requerida, en este momento, puede facilitar el despliegue de conductas por parte de los contribuyentes que dificulten las acciones fiscalizadoras o que les permitan burlar o sustraerse de los efectos de las mismas; por lo cual se configura respecto de la solicitud, en esta parte, la causal de denegación de entrega de información prevista en el artículo 21 N° 1 de la Ley N° 20.285.

respecto a la respuesta dada de parte de la autoridad administrativa, a esta consulta la conclusión que se saca como alumno que desarrolla esta investigación es que no se debe de haber comprendido, ya que el fin no era entender los planes que tiene el SII, para elaborar planes de fiscalización o que sean de exclusiva reserva, más bien era saber por ejemplo, si se cumple con lo señalado en el Art 100 de código tributario, oficiar al colegio de contadores, para efectuar las acciones que procedan, por lo que esto quedara como respuesta pendiente.-

17. Conclusiones

La planificación tributaria no es un problema, el profesor Octavio Canales de la Catedra de Planificación Tributaria Nacional, del Magister en Tributación de la U de Chile, le da la siguiente definición:

“La planificación tributaria consiste en el estudio de caminos jurídicos, que permitan evitar, rebajar, anticipar o postergar la carga tributaria de los contribuyentes, como asimismo acogerse a franquicias o beneficios existentes, dentro de la normativa legal vigente”

señala que una buena planificación tributaria debe tener una Gran puerta de entrada y otra gran puerta salida, lo que quiere decir que toda decisión o camino que un contribuyente, decida tomar en su vida tributaria, como economía de opción, está siempre deberá estar apegada a las normas e instrucciones legas pertinentes.

También señala que todo contribuyente tiene la opción de buscar la mejor alternativa que sea lícita, en todos los ámbitos que estén permitidos por ley, para desarrollar su actividad económica y aplicar o desarrollar la que le sea menos gravosa a la que pueda acceder.

De lo anterior y bajo ese concepto no hay problema en poder utilizar las mejores opciones que se ajusten a la ley, para una menor carga tributaria, el problema es cuando se cruza esta línea de lo que se puede hacer y se pasa más allá de lo legal y moral de un punto de vista ético en lo profesional.

Como se ha señalado en el presente trabajo, existe un grupo de facilitadores tributarios (Enabler), compuestos por una rama interdisciplinaria de profesionales y no profesionales que desarrollan y elaboran esquemas agresivos y que tales prácticas menoscaban la integridad y la confianza de los contribuyentes en la imparcialidad y equidad del sistema impositivo.

Es fundamental para la autoridad administrativa poder contar con facilitadores tributarios que a través de un trabajo colaborativo permita enriquecer el análisis de riesgo de ciertas malas conductas, mantener buenos canales de comunicación y una buena coordinación entre todos los actores, que permita realizar levantamiento de información de todos los casos que sean de riesgos de manera oportuna , para que el SII pueda aplicar las acciones de tratamiento correspondientes, conforme a los riesgos detectados.

Para poder enriquecer lo anterior se hace necesario que el SII, mantenga relaciones de trabajo constante con gremios o colegios de profesionales que vean temas relacionados a impuestos, además de difundir y reforzar las sanciones a que se expone un facilitador tributario, cuando comienzan a realizar acciones como la creación de empresas, emisoras, receptoras y traspasadoras de crédito fiscal con características agresivas, que solo nacen tributariamente para erosionar el sistema tributario y que claramente son acciones para calificar como delito tributario.

Este tema se puede abordar también de forma local, donde cada Dirección Regional, tenga su área de análisis de riesgo local, para analizar el comportamiento de su segmento de contribuyentes y aplicar acciones focalizadas por tipo de negociación, por ejemplo, en las DR de

Santiago Centro las distribuidoras y las Importadoras, para el Norte análisis a contribuyentes que se dediquen a la minería , puertos, extracción de mariscos, para el sur las forestales y así, cada Regional tener autonomía en la generación de valor, en el control de los planes de fiscalización, para los contribuyentes que tengan comportamiento tributario agresivo. –

Se puede retomar para los contribuyentes que tienen características de receptor agresivo el plan Calzado, el cual estaba orientado a contribuyentes que, en base a sus declaraciones de impuesto, presentaban una relación Ingreso/ egreso calzado, situación que, por el escaso margen de utilidades del negocio, no cubren los gastos y costos del negocio.

Este proceso cae perfecto para los contribuyentes agresivos, como los receptores que utilizan facturas falsas para bajar su carga tributaria y por ende pagar menos impuestos.

Finalmente se puede apreciar que existe vulneración del sistema, donde un grupo de facilitadores que funcionan como promotores de delitos tributarios promueven estas malas prácticas y las sanciones hoy en día no son lo suficientemente ejemplificadoras, para dejar de precedente. -

La autoridad administrativa realiza su mayor esfuerzo en radicar prácticas agresivas, pero también queda la idea que las malas prácticas nunca van hacer erradicadas del todo, siempre estará la oferta y la demanda, de una mala práctica , para bajar la carga tributaria, y es ahí donde la autoridad administrativa debe de buscar cerrar todos los posibles caminos que lleven a malas conductas , ya sea con mayores y mejores planes de control o realizar propuestas para aumentar las penas en la normativa legal vigente o comenzar con la aplicación de las normas anti elusivas.

También la facultad de poder querellarse, debería ser una facultad no solo del SII, sino que también de la Fiscalía, debido a que el uso de la factura falsa es un delito y como tal, debe tener la sanción pertinente como un acto grave que debe de tener su justo castigo. -

18.Marco normativo

La información para la presente investigación se obtendrá de:

- Modelo de gestión del Cumplimiento Tributario del SII
- Del PGCT, Servicio de Impuestos Internos.
- De la OCDE “**Study into the Role of Tax**”
- Del Código Tributario, DL 830, Artículos 100, 100 bis, 97 N°4, 4 bis, 4 ter, 4 quinquies, 160 bis y 162
- Ley del IVA, DL 825, Art. 23 N°5
- Directiva Europea de Intermediarios Tributarios (DAC 6)
- Circular 8, del 2000 recopilación de antecedentes
- Otras fuentes de interés