



**Universidad Austral de Chile**  
**Facultad de Ciencias jurídicas y Sociales**

**“EL TRATO QUE DA EL S.I.I. A LOS CONTRIBUYENTES DE BUEN  
COMPORTAMIENTO TRIBUTARIO, CUYOS ANTECEDENTES  
HAN SIDO MAL UTILIZADOS POR FALSIFICADORES DE  
FACTURAS”**

**MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE LICENCIADO EN CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES**

**ALUMNA: FABIOLA M. IGOR VILLENA.**

**PROFESOR  
PATROCINANTE: JUAN ALBORNOZ ROBERTSON.**

VALDIVIA, 2006.

**DE: PROF. JUAN ALBORNOZ ROBERTSON**

**A: PROF. DR. ANDRES BORDALI SALAMANCA**

**Ref. Informe de tesis**

La Tesis que en conformidad a lo dispuesto por el Reglamento para optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Austral de Chile le corresponde al profesor que suscribe informar, lleva por título **"EL TRATAMIENTO QUE DA EL S.I.I. A LOS CONTRIBUYENTES DE BUEN COMPORTAMIENTO TRIBUTARIO, CUYOS ANTECEDENTES HAN SIDO MAL UTILIZADOS POR FALSIFICADORES DE FACTURAS"** y ha sido realizada por la egresada señorita Fabiola M Igor Villena.

El tema abordado por la egresada comprende una introducción donde se expone el marco teórico de la investigación y los alcances de la misma consistente en mi análisis jurídico de los problemas detectados y las soluciones planteadas.

En el Capítulo Primero se analiza la regulación jurídica de las facturas y la situación que se origina con las facturas falsas y un análisis de la problemática que ellas originan.

En el Capítulo Segundo se efectúa un análisis de los procedimientos establecidos por el SII para abordar esta problemática a través de la Fiscalía anti facturas falsas, y de la normativa vigente en Circulares del propio SII. En el Capítulo Tercero se aborda la problemática que sufren los contribuyentes a los que se le ha hecho mal uso de sus antecedentes personales, terminando en el Capítulo Cuarto con una exposición de las vías de defensa con que cuentan los contribuyentes afectados.

Por último, la tesista expone sus conclusiones, las cuales demuestran la precariedad en que se encuentran los contribuyentes frente a la Administración, cuando han sido objeto del problema que se analiza.

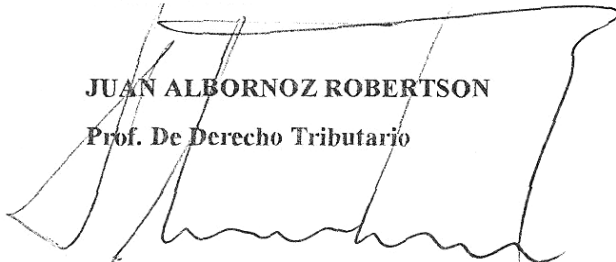
En síntesis se trata de una Tesis que trata de detectar aquellas situaciones en que se ven envueltos los contribuyentes a quienes se ha utilizado su nombre para defraudar al Fisco, y que en general, no tienen una verdadera protección desde el punto de vista de la normativa tributaria.

En mérito de las consideraciones antes expuestas, el profesor que suscribe califica la Tesis para optar al Grado de Licenciado de doña Fabiola M. Igor Villena, con nota 5,5 (cinco coma cinco).

Un atento saludo

**JUAN ALBORNOZ ROBERTSON**

**Prof. De Derecho Tributario**



# INDICE

<b>INDICE.....</b>	<b>1</b>
<b>INTRODUCCION.....</b>	<b>2</b>
<b>CAPITULO I. Generalidades.....</b>	<b>3</b>
1. Conceptos e ideas preliminares.....	3
1.1. Facturas. Facturas Falsas y Facturas no Fidedignas.....	3
1.2. Contribuyente de buen comportamiento tributario.....	5
1.3. Falsificación de facturas. Formas de Comisión. Sanciones.....	5
1.4. Mal uso de antecedentes personales.....	7
2. Análisis de la problemática.....	9
<b>CAPITULO II . Procedimientos establecidos por el SII para abordar la problemática.</b>	
1. Servicio de Impuesto Internos. Fiscalía Anti facturas falsas.....	10
2. Normativa Vigente y Circulares.....	11
3. Vía Administrativa.....	18
4. Vía judicial.....	21
<b>CAPITULO III. Problemas que sufren en la práctica, los contribuyentes a los que se les ha hecho mal uso de sus antecedentes personales.....</b>	<b>25</b>
1. Demora en la atención y desconfianza por parte de funcionarios del SII.....	25
2. Anotaciones en el sistema computacional del SII.....	26
2.1. Contribuyente en listados de difícil fiscalización.....	26
2.2. Bloqueo de timbraje.....	26
3. Ante Policía de Investigaciones y Carabineros de Chile.....	29
4. Ante la Justicia Ordinaria.....	29
<b>CAPITULO IV. Vías de defensa para el contribuyente afectado.....</b>	<b>30</b>
1. Ante el Servicio de Impuestos Internos.....	30
2. Ante Los Tribunales de Justicia.....	31
3. El Recurso de Protección.....	32
4. Derechos de los Contribuyentes.....	34
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>36</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>38</b>

## **INTRODUCCION.**

Es probable, que día a día, con el permanente bombardeo de los medios de comunicación, tengamos conocimiento de situaciones, en que personas honradas y trabajadoras vean expuesta su credibilidad y su honra, generado por delincuentes que simplemente toman sus antecedentes personales, para defraudar a otros.

Este es el caso, de contribuyentes de buen comportamiento tributario, que han llevado una vida tributaria recta y lícita y como paradoja a esto, han tenido el mal destino de cruzarse en el camino de delincuentes falsificadores de facturas, que les han arrebatado y mal usado su buen nombre y buenos antecedentes personales.

Si bien, este problema no afecta a una gran cantidad de contribuyentes, merece ser tratado, sobre todo porque afecta en su generalidad a pequeños contribuyentes, que carecen de medios económicos para esclarecer por la vía judicial los hechos que se le imputan, por lo que es difícil que esta problemática salga a la luz pública.

En el presente trabajo, se tratará de esbozar y analizar, el camino que recorre este contribuyente para desenlodar su buen nombre, aún, después de comprobada su inocencia en estos ilícitos.

Se verá, la forma de actuar del Servicio de Impuestos Internos, a través de los procedimientos que establece el ordenamiento jurídico en esta materia.

Se analizará cual es el trato que en la práctica ofrece el Servicio de Impuestos Internos, a través de sus funcionarios.

Y para finalizar, se verá a grandes rasgos la forma de actuar de ambas policías y las vías de defensa que pudiera utilizar este contribuyente, en el largo sendero que le llevará retomar la normalidad de su vida cotidiana.

## CAPITULO I

### GENERALIDADES

#### 1. *CONCEPTO E IDEAS PRELIMINARES:*

Para entender claramente el tema a desarrollar, es necesaria la determinación del alcance de algunos de los conceptos utilizados.

**1.1. Facturas. Facturas Falsas y Facturas no Fidedignas;** es importante determinar que se entiende por factura, debido a que, es en la materialidad de este documento, donde se comete el ilícito del cual se hará análisis y el que contiene la individualización del contribuyente de buen comportamiento tributario perjudicado.

Las **Facturas** son documentos mercantiles privados, que dan cuenta de operaciones gravadas con Impuesto al Valor Agregado (IVA), sean ventas o servicios en la fecha de emisión de éstas, según se desprende del artículo 9 del Decreto Ley 825, además, en el diccionario básico tributario contable que el Servicio de Impuestos Internos tiene en versión online, se señala que, son facturas, los documentos tributarios que los comerciantes envían usualmente a otro comerciante, con el detalle de la mercadería vendida o el servicio prestado, su precio unitario, el total del valor cancelable de la venta y, si correspondiera, la indicación del plazo y forma de pago del precio.

Es un documento que deja constancia de la compraventa y que, además, tiene importancia en materia de control tributario. Por ello, en los artículos 54 del Decreto Ley N° 825 y 69 de su Reglamento contenido en el Decreto Supremo de Hacienda N° 55 de 1977, el legislador se preocupó de señalar sus características, a saber: número, timbre, nombre completo del emisor, Rol Unico Tributario del emisor, dirección del establecimiento, giro del negocio, fecha de emisión, nombre del comprador, Rol Unico Tributario del comprador, dirección del comprador, detalle de la operación, recargo separado del impuesto, condiciones de la venta, dimensiones mínimas, color blanco del papel, fondo impreso, nombre del documento (factura), recuadro de color verde, Unidad del Servicio en que debe efectuarse el timbraje, debe emitirse en cuadruplicado, deben estar numeradas correlativamente, etc.

**Facturas Falsas y Facturas no Fidedignas;** es de utilidad para comprender en forma clara la problemática, determinar el alcance de ambos conceptos, debido a la

imprecisión con que se utilizan , tanto en artículos doctrinales, como en la jurisprudencia judicial, donde muchas veces se confunden o se hacen sinónimas ambas expresiones.

El Servicio de Impuestos Internos, en la Circular N° 93 de 19 de diciembre de 2001, establece que se entiende por **falsa una factura** que falte a la verdad o realidad de los datos contenidos en ella.

La falsedad de una factura puede ser **material**, esto es, que altere el sentido del documento mismo en su materialidad, o sea, que se hayan adulterado los elementos físicos que conforman la factura; o **ideológica**, es decir, que deje constancia de cosas falsas o mentirosas, siendo las formas usadas aparentemente reales o auténticas, aquí la materialidad del documento no está adulterado.

Como ejemplos de falsedad, se pueden señalar:

- Indicar un nombre, domicilio, RUT o actividad económica inexistente o adulterado del emisor o del receptor de la factura.
- Registrar una operación inexistente o falsear los montos de ellas.
- Falsear los timbres del Servicio de Impuestos Internos.

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

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

Como ejemplos de facturas no fidedignas, se pueden señalar:

- Facturas cuya numeración y datación no guarda debida correlatividad con el resto de la facturación del contribuyente.
- Facturas con correcciones, enmendaduras o interlineaciones en su texto.
- Facturas que no guarden armonía, con los asientos contables que registran la operación de que dan cuenta.

- Casos en que no haya concordancia entre los distintos ejemplares de la misma factura.

El caso que se analiza, se circunscribe al concepto de facturas falsas, ya que se trata de facturas, cuyo membrete en su totalidad o en forma parcial (uno o más de los antecedentes personales que contiene), se refiere a antecedentes personales de una persona que efectivamente es contribuyente, pero que no tiene el más mínimo conocimiento de que todos o algunos de sus antecedentes personales, han sido mal utilizados por delincuentes que falsificaron estas facturas.

**1.2. Contribuyente de Buen Comportamiento Tributario;** el Código Tributario, en su artículo 8 N° 5 establece que contribuyentes son “las personas naturales y jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos”. Ni en la legislación tributaria, ni en las circulares e instrucciones emanadas del Servicio de Impuestos Internos se establece un concepto de contribuyente de “buen comportamiento tributario”, aunque es un concepto regularmente utilizado por el Servicio de Impuestos Internos, tanto en sus circulares, como también en sus instructivos internos. Lo que busca el concepto, es destacar la conducta de un contribuyente, que desde el inicio de sus actividades económicas, ha cumplido sus obligaciones tributarias en forma constante y permanente en el tiempo y ha actuado en forma lícita en el desarrollo de su vida tributaria.

**1.3. Falsificación de Facturas. Formas de Comisión. Sanciones.** Según las cifras difundidas por el Servicio de Impuestos Internos, el uso de facturas falsas por parte de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA) significa anualmente para el Fisco una pérdida o menor recaudación de US \$ 800 millones anuales, además, según antecedentes presentados por el Colegio de Contadores, las facturas falsas corresponden al 90% de los delitos tributarios que detecta el Servicio de Impuestos Internos [Diario La Nación.cl, 2006]. Aunque se trata de un fenómeno que debe ser combatido, las medidas que se han tomado a lo largo del tiempo para hacerlo, han provocado que los contribuyentes cumplidores de la ley paguen las culpas de aquellos que no lo hacen.

Esta práctica, consiste en registrar compras que nunca se hicieron. Esto se produce como consecuencia de que todo empresario, comerciante o distribuidor debe pagar IVA, tanto por los insumos que compra para producir, como por las ventas que realiza. Asimismo, al momento de pagar los impuestos (o débito fiscal), la ley otorga el derecho de recuperar el IVA que pagó por las materias primas adquiridas (llamado crédito fiscal), para

así dejar gravado con el tributo solo el mayor valor, o valor agregado incorporado en el proceso de producción o comercialización.

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

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

De esta manera hay quienes pretenden engañar al fisco y recuperar más IVA, inventando compras de insumos con facturas falsas, las cuales son adquiridas en el mercado ilegal o en otras empresas que tienen exceso de facturas timbradas sin utilizar, porque evaden impuestos no entregando facturas a sus clientes.

El contribuyente que adquiere una factura falsa, como la persona que la elabora y/o la provee, cometen el delito confiando en las pocas probabilidades de ser detectados. Por ello, los cambios que puedan hacerse en la ley aumentando penas o sanciones afectarán poco su conducta si persiste la idea de impunidad. Lo único que puede hacer cambiar a estos delincuentes tributarios es un incremento sustancial del riesgo de ser descubiertos. Esto se puede lograr, aumentando significativamente la labor policial especializada en estos delitos. Por otro lado, una buena opción puede ser el establecer incentivos de tipo procesal y/o pecuniario (por ejemplo, inmunidades o recompensas) a quienes informen o ayuden a la aclaración de estos delitos.

En cuanto a las sanciones, el uso de facturas falsas puede dar origen a la aplicación de una multa o la interposición de una querrela criminal por parte del Servicio de Impuestos Internos.

Cuando un contribuyente utiliza una factura falsa se expone a la aplicación de la multa consignada en el artículo 97 N° 11 del Código Tributario, equivalente al 10% del impuesto que se adeude, por parte del Director Regional del Servicio, conforme el procedimiento contenido en el artículo 161 del mismo texto.



Sin perjuicio de ello, es posible que el Servicio en ejercicio de la facultad que le otorga al Director Nacional el artículo 162 del Código Tributario, decida deducir una querrela criminal en contra del contribuyente por el delito contemplado en el artículo 97 N°4 del mismo texto.

El artículo 97 N° 4 señala que constituyen delito tributario "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.

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

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

Si, como medio para cometer los delitos previstos en los incisos anteriores, se hubiere hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, se aplicará la pena mayor asignada al delito más grave.

El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con una multa de hasta cuarenta unidades tributarias anuales". [bcn.cl, b, 2006].

**1.4. Mal Uso de Antecedentes Personales.** Hoy en día, es cada vez más frecuente, que cualquier persona de nuestro entorno cercano, sea objeto de la usurpación y mal uso de sus antecedentes personales. Es fácil así, darse cuenta de la proliferación de mafias, que

giran en torno a la documentación perdida, robada o hurtada de personas honradas y trabajadoras. Por ejemplo, la cédula de identidad, tarjetas de crédito, cheques, facturas, boletas, etc.

Dentro de estos, se encuentra la factura. Documento en el cual, las formas de hacer mal uso de los antecedentes de otro, son tantas como la imaginación del delincuente abarque. Se pueden encontrar: facturas verdaderas, emitidas por el Servicio de Impuestos Internos, ajustadas al ordenamiento jurídico, pero cuyo titular no existe, siendo falsos todos sus antecedentes; facturas verdaderas, que han sido obtenidas con documentación que ha sido perdida, robada o hurtada a otro, que por lo tanto, no tiene conocimiento del ilícito en que esta siendo involucrado; y las que son de interés de este trabajo, las facturas falsas, en las cuales consta como titular, una persona cuya identidad ha sido tomada y usada para cometer delitos tributarios, sin que esta tenga conocimiento de esta actividad fraudulenta; etc.

## **2. ANALISIS DE LA PROBLEMÁTICA:**

Ya se ha esbozado a grandes rasgos el problema central de este trabajo. Lo que se verá a continuación, es una síntesis más profundizada de este. De manera, que sea más fácil para el lector, enmarcarse en la materia en estudio.

Es el caso de contribuyentes de buen comportamiento tributario, cuyos antecedentes personales (nombre real o de fantasía, R.U.T., dirección, giro comercial) han sido mal utilizados (para defraudar al Fisco) por falsificadores de facturas, sin que estos contribuyentes, que han llevado una vida tributaria correcta y lícita, tengan conocimiento de los delitos cometidos, donde la titularidad del documento les afecta directamente.

Para estas personas el problema no es menor, ya que los malos ratos comienzan, cuando el Servicio de Impuestos Internos les comunica la situación en que están involucrados, o lo que es peor, son entrevistados o simplemente detenidos, por funcionarios de Carabineros de Chile o de la Policía de Investigaciones de Chile, por orden de un Fiscal.

Así, las complicaciones recién comienzan para estos contribuyentes, dado que dependiendo de los antecedentes del caso, será más, o menos difícil que puedan determinar su inocencia, sufriendo todos los embates que conlleva el iter judicial, ya que no es lo mismo, que los verdaderos delincuentes sean encontrados en el acto de la falsificación utilizando cuños falsos de manera flagrante y que declaren que el contribuyente no ha estado involucrado en el ilícito (situación beneficiosa para el contribuyente); a que por ejemplo, los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos simplemente detecten estas facturas falsas en algún procedimiento de fiscalización, situación en que lo más probable es que investiguen a todos los involucrados por igual, incluyendo a nuestro contribuyente de buen comportamiento tributario.

Es más, como veremos, luego de determinada su inocencia, este contribuyente, es sujeto en la práctica, a problemas tales como: demoras en la atención, desconfianza por parte de los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, bloqueos de diversa índole en el sistema computacional interno del Servicio y lo que es peor aún, llegar al extremo de no poder desarrollar su actividad económica, a consecuencia del bloqueo de timbraje impuesto por la autoridad administrativa señalada.

Como podemos observar, el ámbito de complicaciones que padece este contribuyente es amplio, no mejorando su situación ni siquiera una vez probada su inocencia, ya que la actitud del Servicio de Impuestos Internos, a través de sus funcionarios, le otorga un trato distinto a los contribuyentes no implicados en delitos tributarios, teniendo estos funcionarios para lo futuro una actitud inquisitiva, desconfiada y llena de demoras, que llegan al punto de provocar que estos contribuyentes se sientan como delincuentes, teniendo que soportar este trato vejatorio cada vez que concurren a realizar un trámite ante los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos.

## CAPITULO II

### **PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS POR EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS PARA ABORDAR LA PROBLEMÁTICA.**

#### **1. *SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. FISCALIA ANTI FACTURAS FALSAS.***

El Servicio de Impuestos Internos es el órgano encargado de la administración y fiscalización de los impuestos y dentro de ello del control de este documento llamado factura.

La elevada evasión que se produce con el uso indebido de facturas falsas, que como ya se dijo, según estimación del Servicio de Impuestos Internos es de US \$ 800 millones de dólares anuales, es uno de los argumentos que desencadenó la dictación de la Ley N° 19.738, publicada en el Diario Oficial el 19 de junio de 2001, de lucha contra la evasión y elusión tributaria.

Debido a la proliferación de ilícitos relacionados con facturas falsas, que conlleva un perjuicio creciente para las arcas fiscales, se creó la Fiscalía Anti Facturas Falsas.

Según comunicado de prensa de fecha 21 de agosto del 2001, el Servicio difundió la creación de una Fiscalía Anti Facturas Falsas, con competencia en todo el territorio nacional, que se dedica a presentar y sostener acciones criminales ante los Tribunales de Justicia, por delitos como: la utilización de documentación falsificada, falsificación de sellos del Servicio y su uso, declaraciones jurídicas en las que se falta a la verdad, etc.

Su acción abarca no sólo al contribuyente que comete el delito tributario, sino que persigue la responsabilidad penal de aquellas personas relacionadas con la factura falsa.

También, le corresponde crear y mantener una base de datos actualizada respecto de las acciones ejercidas y sus resultados, como asimismo, de los sujetos que participan en estos ilícitos, de manera de identificar los grupos organizados que utilizan facturas falsas y elaborar un mapa sobre el origen y empleo de documentos falsos en el país. Todo lo anterior, debido a que los delitos con facturas falsas se han incrementado y sofisticado, por la operación de verdaderas asociaciones ilícitas que utilizan a terceros para que aparezcan nominados como contribuyentes en la documentación, los cuales se prestan para esta maniobra a cambio de alguna suma de dinero. Otro mecanismo para abultar el volumen de compras y rebajar así el pago de impuesto, es la confección de facturas falsas suplantando a contribuyentes de buen comportamiento, que tienen buena imagen comercial, utilizando

la numeración y formato de facturas timbradas con un cuño falso, para darle apariencia de verdaderas. [AFIICH, 2002; 54].

Otras funciones de la Fiscalía Anti Facturas Falsas son:

- Analizar los hechos detectados en las labores de fiscalización ordinaria que ejecuta el Servicio, o de las que se tome conocimiento por otras vías, como puede ser oficios de Tribunales; comunicaciones de la Policía de Investigaciones o Carabineros de Chile; denuncias de terceros, en que aparezca elementos con los cuales se configure la utilización de documentación falsificada o su uso malicioso, o la falsificación de sello del Servicio, su uso malicioso y la presentación de declaraciones juradas en las que se falte a la verdad, en cuanto estas conductas permitan o posibiliten la evasión tributaria.
- Proponer el ejercicio de la acción criminal ante los Tribunales de Justicia competentes, en razón de los hechos detectados, debiendo en este caso actuar coordinadamente con los respectivos Directores Regionales.
- Sostener la acción criminal ante los Tribunales cuando corresponda, prestando la colaboración que estos requieran para una mejor investigación y tramitación de los procesos respectivos, etc.

## **2. *NORMATIVA VIGENTE Y CIRCULARES.***

El Código Tributario en su artículo 6° letra A) N° 1, establece la facultad del Director del Servicio de Impuestos Internos para interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos. Es en base a esta norma, que se dictan circulares, instrucciones y oficios, por parte de esta autoridad. Algunos de ellos tratan o contienen algunas materias relativas a facturas falsas y los procedimientos que se deben llevar a cabo al detectarse estas, pero, la mayoría de estas disposiciones se refiere a la situación del contribuyente que incorpora estos documentos falsos a su contabilidad, no considerando la situación de la otra cara de la moneda de los falsificadores de facturas, que son en algunos casos, estos contribuyentes a quienes se les han mal utilizado sus antecedentes personales. Afectándoles estos procedimientos, mas desde la perspectiva de los delincuentes relacionados a la factura falsa, ya que en la mayoría de los casos existirá duda sobre su inocencia en la comisión de estos ilícitos, por lo que tendrá que probar que no tuvo conocimiento ni participación de los delitos que se investigan.

La Circular N° 93 de 19 de diciembre de 2001, que actualiza instrucciones sobre procedimientos que deben observarse en caso de detectarse documentos que no dan derecho a crédito fiscal, actualizó los procedimientos e instruyó a los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos en las acciones que deben realizar para establecer la conducta de los contribuyentes que han contabilizado una factura falsa y los que tienen relación con esta. Esta circular deroga la Circular N° 59 de 1996 que se refería a estos mismos procedimientos. Dos son las causas de este cambio; primero, incorporar la modificación del artículo 23 N° 5 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios introducida por la Ley 19.738 de lucha contra la evasión y elusión tributaria, que señala que 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; y segundo, regular la forma en que el Servicio aborda la fiscalización y hacerla coherente con otras disposiciones administrativas y de distinguir entre los contribuyentes que obran de buena fe, de aquellos que cometen las irregularidades, y la cooperación con las acciones del Servicio para neutralizar a los proveedores de facturas falsas.

La Circular N° 60 de 04 de septiembre de 2001, instruye sobre procedimiento a seguir en caso de detección de facturas falsas, en que no corresponda ejercer, en principio, una acción para perseguir la aplicación de sanciones por delito tributario. En esta Circular, destacan varios aspectos:

- Los documentos (facturas falsas) detectados, deberán ser incorporados en forma inmediata al Sistema de Control de Expedientes, para que queden en la base de datos del Servicio, a disposición de estamentos fiscalizadores.

El Sistema de Control de Expedientes, es un programa computacional que incorpora herramientas de análisis y control de gestión en la administración de los casos asociados a delitos tributarios, desde su origen hasta el seguimiento completo del Proceso de Defensa Judicial en el caso de interponerse una querrela.

- Se endurecen sanciones para quienes utilicen facturas falsas y no colaboren con el Servicio de Impuestos Internos, en la investigación para detectar las redes o mafias que proveen estos documentos irregulares.

Lo anterior, es sin perjuicio, de que si se detectan actitudes dolosas en el caso, se presentará una querrela por delito tributario ante los tribunales de justicia a través de la Fiscalía Anti Facturas Falsas.

- La no aplicación de sanción pecuniaria por delitos tributarios y la posibilidad de acceder a convenios de pago con el Servicio de Tesorerías.

- Condonación de intereses y multas, según la actitud del contribuyente (autodenuncia del contribuyente, cooperación prestada para esclarecer la situación, reconocimiento de las irregularidades).
- Se define el rol de la Fiscalía Anti Facturas Falsas, estableciendo procedimientos más ejecutivos para presentar querellas ante los tribunales, contra quienes utilicen documentos irregulares para abultar sus créditos de IVA.

Así, detectada una factura falsa en cualquier lugar del país, ya sea que tenga timbre del Servicio o carezca de él, la Fiscalía evaluará rápidamente los antecedentes y determinará si presenta o no de forma inmediata una querrela criminal por estas conductas ilícitas, privilegiando las acciones criminales cuando se trate de grupos organizados o concertados para defraudar al Fisco [AFIICH, 2002; 35].

Es importante señalar, que es facultativo para el Servicio acoger al contribuyente a la Circular N° 60, no es un derecho del contribuyente, ya que este puede ser reincidente, con irregularidades que merezcan sanción pecuniaria o una querrela criminal.

Esta Circular señala el procedimiento que debe seguir siempre un funcionario del Servicio, cuando en el ejercicio de las labores propias de su cargo, detecte el empleo de facturas falsas por parte de un contribuyente:

**I.-** El funcionario que detecta un documento con estas características, dará inmediata cuenta del ilícito a la jefatura de su área, la que deberá tomar las medidas necesarias para que se cumpla con la tramitación instruida en esta Circular, sea disponiendo las tareas propias de registro y revisión del caso que correspondan, si pertenece al área de fiscalización o, comunicando al Jefe del Departamento Regional de Fiscalización el hecho detectado, si no perteneciere a dicha área.

**II.-** La primera labor que deberá desarrollarse en el área de Fiscalización será la incorporación de los antecedentes del caso en el "Sistema de Control de Expedientes", con la finalidad que la información de la existencia de dicho documento falso quede registrada en las "Bases de Datos del Servicio", a objeto que la información que en ellas se contienen esté permanentemente actualizada y a disposición de todos los estamentos de fiscalización. Será obligación de las jefaturas de Grupo de Fiscalización o de Unidad disponer y supervigilar el estricto cumplimiento de esta instrucción por parte de los funcionarios de su dependencia.

Debe destacarse, en este punto, que el registro de las facturas falsas en el Sistema de Control de Expedientes constituirá un impedimento para que el contribuyente pueda efectuar declaraciones rectificatorias, de los períodos en que aquellas inciden, por

INTERNET. En su caso, las declaraciones rectificatorias sólo serán admitidas en la oficina del Servicio, correspondiente.

**III.-** Detectado el caso, y registrados los documentos falsos en las Bases de Datos del Servicio, la jefatura de Fiscalización o el funcionario a quien se asigne el caso por el Subdirector de Fiscalización, según proceda, deberá analizar la magnitud e implicancias de aquél.

Producto del análisis del caso, deberá optar por una de las siguientes alternativas y seguir los procedimientos que se señalan para cada caso en esta Circular:

- a. Determinar que, no obstante la falsedad de los documentos, el contribuyente tiene derecho al uso del crédito fiscal que aquellos amparan;
- b. Estimar, desde ya, que los hechos revisten la gravedad suficiente como para concluir la necesidad de perseguir la aplicación de sanciones por delito tributario;
- c. Considerar que los hechos detectados no revisten mérito suficiente para perseguir la aplicación de sanciones por delito tributario;

Para adoptar una decisión relativa a las circunstancias indicadas en las letras "b)" o "c)" precedentes, se deberán ponderar las siguientes circunstancias:

- Monto del perjuicio al interés fiscal involucrado en el ilícito detectado.
  - Relación del monto del crédito fiscal amparado en las facturas impugnadas con el monto del crédito total empleado en los períodos revisados.
  - Reiteración en la utilización de facturas falsas en calidad de tenedor, o participación en casos anteriores como proveedor de las mismas.
  - Existencia de pruebas que permitan obtener una absoluta convicción respecto del uso malicioso de los documentos.
  - Efecto ejemplarizador o pedagógico que podría alcanzar una eventual persecución penal de los hechos de acuerdo a la realidad regional y al giro o actividad del infractor.
- a. No obstante la falsedad de los documentos, el contribuyente tiene derecho al uso del Crédito Fiscal que aquellos amparan.

En estos casos, sin perjuicio de lo señalado en el capítulo IV de esta Circular, la actuación fiscalizadora se limitará al registro de los documentos en las Bases de Datos del Servicio y a verificar que se cumplen realmente las condiciones exigidas por el N° 5 del artículo 23° de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. En estos casos, si el contribuyente se allanare a reconocer la falsedad del documento de acuerdo a los antecedentes que el Servicio le proporcionare en la audiencia, pero no obstante lo anterior se amparare legalmente en las situaciones de excepción reseñadas en los incisos segundo, tercero o cuarto del N° 5 del artículo 23 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, no procederá el cobro de los impuestos referidos en dicha ley ni tampoco la aplicación de sanciones conforme a los números 5, 6 ó 7 de la letra "c)" siguiente.



- b. Los hechos revisten la gravedad suficiente como para concluir la necesidad de perseguir la aplicación de sanciones por delito tributario.

Se seguirá, el procedimiento contemplado en la Circular N° 78 de 23 de diciembre de 1997, con las innovaciones señaladas en esta Circular respecto de los casos que se denominan "CASOS SIMPLES". De esta manera, una vez detectados y verificados los hechos que configuran el ilícito, se pondrán en conocimiento del Jefe de Departamento de Fiscalización a través de un Informe fundado, quien lo remitirá, con los documentos que le sirvan de antecedente, al Jefe de Oficina Jurídica, el que, a su vez, elaborará un informe con su opinión legal, para que el Director Regional decida si, en el caso propuesto, debe propenderse sólo al cobro civil de los impuestos, o a la aplicación de una sanción pecuniaria y cobro de impuestos, o bien, que el caso reviste mérito suficiente como para perseguir también la aplicación de pena corporal.

Sin embargo, en este último caso, cuando el Director Regional respectivo considere la necesidad que el Servicio inste por la interposición de una querrela ante la justicia ordinaria, deberá distinguir entre dos opciones, a saber:

1. CASO SIMPLE: Si los antecedentes detectados, permiten presumir fundadamente la existencia del delito tributario y no existe necesidad de reunir mayores pruebas, la Oficina Jurídica Regional redactará un proyecto de querrela criminal en contra de las personas que aparezcan como responsables de dicho delito, el que, conjuntamente con los antecedentes probatorios recopilados, se remitirán directamente al Departamento de Defensa Judicial. Este Departamento revisará los antecedentes y con su mérito elaborará, inmediatamente y sin más trámite, un breve informe legal con su recomendación para la decisión del Director, a través de la Subdirección Jurídica, sobre la procedencia o no de la interposición de la querrela.

Si del análisis que efectúe el Departamento de Defensa Judicial se concluye que los antecedentes remitidos son insuficientes para avalar la presentación de una querrela, éstos serán devueltos a la Dirección Regional respectiva con las observaciones pertinentes y con indicación del procedimiento a seguir en el caso propuesto.

2. CASO COMPLEJO: Si las irregularidades detectadas se consideran de gravedad suficiente como para justificar la interposición de una acción penal; pero, por su complejidad, se hace necesario reunir más antecedentes y efectuar diligencias adicionales, los antecedentes serán remitidos al Departamento de Investigación de Delitos Tributarios, para que prosiga con aquellas. Se aplicarán al efecto, las instrucciones contenidas en la Circular 78 de 1997. Una vez efectuadas todas las diligencias pertinentes, y en el evento que se considere procedente la persecución de la pena corporal, el D.I.D.E.T. (Departamento de Investigación

de Delitos Tributarios), elaborará un informe pericial, que será remitido al Departamento de Defensa Judicial el que, a su vez, confeccionará un informe legal para la decisión del Director, sobre la interposición de querrela.

c. Los hechos detectados no revisten mérito suficiente para concluir la necesidad de perseguir la aplicación de sanciones por delito tributario.

1. Se notificará al contribuyente que utilizó indebidamente los documentos impugnados, citándolo para comparecer a una audiencia, a celebrarse el 6° día hábil contado desde la fecha de la notificación.

Si el contribuyente no comparece a esta audiencia, se le notificará nuevamente, con el mismo plazo. Si nuevamente no comparece y no se acredita la existencia de una causal justificada que excuse la falta de comparecencia, transcurrido el plazo legal, se procederá a notificar la infracción prevista y tipificada en el N° 21 del artículo 97° del Código Tributario al contribuyente y se dará comienzo al procedimiento regulado en la letra "b)" precedente.

2. Si el contribuyente compareciere en alguna de las dos oportunidades previstas en el numeral que antecede, el fiscalizador asignado al caso procederá a exponer las irregularidades detectadas por las que se ha invocado su comparecencia y, en su caso, la gravedad del ilícito en que se ha incurrido.

Seguidamente, en la misma audiencia, se solicitará al contribuyente reconocer el hecho material consistente tanto en las irregularidades de los documentos como en su indebida utilización y a entregar los datos de los proveedores de las facturas y el origen de la mercadería. Se le informará claramente de los beneficios a que puede acceder, conforme a esta instrucción, producto de la colaboración que preste en las actuaciones fiscalizadoras.

También se le expondrá claramente que su negativa a colaborar obligará a que su situación sea exhaustivamente investigada (revisándose todos los períodos dentro del plazo de prescripción) y si se detectare que efectivamente existe un delito tributario, se perseguirá, ante los tribunales de justicia, la aplicación de las sanciones legales que correspondan, sin que haya lugar a la condonación posterior de las penas que se apliquen. Al mismo tiempo, se le informará que si el ilícito que se determine ha importado evasión de impuestos, deberá pagar éstos sin que tenga derecho a condonación de intereses ni a convenios de pago.

3. En los casos en que el contribuyente se allane a reconocer las irregularidades, el funcionario procederá a tomar una declaración jurada, en la cual el contribuyente reconozca la calificación de falsa que el Servicio ha asignado a las facturas cuestionadas y en que manifieste su disposición a colaborar, relatando las

circunstancias en que las mismas le fueron entregadas e identifique a la persona que se las entregó.

4. Si las irregularidades que el contribuyente reconoce importan diferencias de impuestos, aquél deberá proceder a rectificar sus declaraciones y pagar los impuestos con los recargos legales que procedan. En este caso, el contribuyente podrá acceder a la celebración de convenios de pago con Tesorerías y a la condonación de intereses y multas de acuerdo con las instrucciones contenidas en esta Circular.
5. En cuanto a la sanción por la infracción tributaria involucrada en la utilización de los documentos impugnados, respecto del Impuesto a las Ventas y Servicio se aplicará la multa contemplada en el N° 11 del artículo 97 del Código Tributario, considerando que se ha verificado una omisión en todo o en parte de impuestos sujetos a retención o recargo, detectada por el Servicio en un proceso de fiscalización. Esta multa, en conformidad al artículo 165 N° 1 del Código Tributario, será girada de inmediato y con la rebaja que corresponda.
6. En los casos de excepción en que la disminución del crédito fiscal no implique diferencias de impuesto a pagar, sino que solamente incidan en la disminución de remanentes del crédito fiscal, se notificará al contribuyente un acta de denuncia por la infracción contemplada en el artículo 109° del Código Tributario, la cual será acogida al Procedimiento de Aplicación de Sanciones para Denuncias No Reclamadas, de manera que el Jefe de Oficina Jurídica o de Unidad, en su oportunidad, aplique una multa rebajada de conformidad con las instrucciones que rigen dicho procedimiento, si el contribuyente decide acogerse a él.
7. En lo que respecta al Impuesto a la Renta, se aplicará la multa contemplada en el N° 3 del artículo 97° del Código Tributario. Esta multa, será impuesta de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 161° del Código Tributario, y podrán otorgarse las condonaciones que correspondan de acuerdo a lo instruido en esta Circular por el Jefe de Oficina Jurídica o de Unidad según corresponda.
8. Si el contribuyente fuere renuente a reconocer las irregularidades, rectificar y allanarse al pago de los impuestos y sanciones, o niega la existencia de irregularidades en su documentación, se continuará la investigación de los hechos y de los antecedentes del contribuyente de acuerdo con las reglas generales. Si en ésta se demostrare que la documentación empleada por el contribuyente es legítima, se pondrá término al procedimiento respectivo, debiendo eliminarse del Sistema de Control de Expedientes el registro de la o las facturas que dieron inicio a aquél.
9. En todos los casos, el Departamento de Fiscalización tomará las medidas de resguardo necesarias para evitar que el conocimiento que el contribuyente toma de

las sospechas del Servicio respecto de su actuar, le permita ocultar o hacer desaparecer los elementos probatorios del eventual delito”. [sii.cl, a; 2001]

La Circular N° 59 de 1996 (derogada) que refundía las instrucciones impartidas sobre procedimientos que debían observarse en caso de detectarse documentos irregulares, constaba de dos procedimientos: a) Normas Generales (derogada por la Circular N° 93 de 2001) y b) Procedimiento a seguir en los casos que se detecten documentos irregulares (derogada por la Circular N° 78 de 1997).

La Circular N° 78 de 1997 (vigente), establece los procedimientos que deben seguirse en los casos que se detecte irregularidades susceptibles de ser sancionadas con pena corporal, conforme a lo dispuesto en los artículos 97 N° 4 y N° 5 y artículo 100, ambos del Código Tributario. Establece los procedimientos y actuaciones que debe seguir el personal fiscalizador, las jefaturas de departamentos, la oficina jurídica y el Director Regional, entregando niveles decisionales en cada estamento en caso de detectar facturas falsas, no fidedignas, que no cumplan los requisitos legales o reglamentarios o resulten ser de personas que no son contribuyentes. La decisión puede tener tres ámbitos:

- Qué, los antecedentes acumulados sólo ameritan efectuar un cobro civil de los impuestos, para tal efecto debe respetarse la Ley 18.320 de 1984 (ya que esta ley no es aplicable en los casos de infracciones tributarias sancionadas con pena corporal).
- Qué, del caso investigado existe mérito para la aplicación de una sanción pecuniaria para lo cual se procederá a levantar un acta de denuncia por infracción al artículo 97 N° 4 ó 5 del Código Tributario, determinación que adopta el Director Regional respectivo, conforme a la facultad delegada de firmar “por orden del Director”, ordenando al mismo tiempo el cobro civil de los impuestos.
- Qué, conforme a las pruebas reunidas y las características del delito, ameriten elevar los antecedentes al nivel superior, para que se analice la interposición de una querrela criminal por parte del Director del Servicio de Impuestos Internos.[AFIICH, 2002; 59].

### **3. VIA ADMINISTRATIVA.**

Como ya se señaló anteriormente, la Ley N° 19.738, publicada en el Diario Oficial el 19 de junio de 2001, de lucha contra la evasión y elusión tributaria, tipificó nuevos delitos tributarios, en el artículo 97 N° 4 inciso final, N° 21 y 22, con el objeto de desbaratar y sancionar drásticamente a los autores intelectuales y personas que hacen del tráfico de facturas su actividad habitual y que permite la evasión fiscal y fraude al Fisco. De esta

forma, se puede accionar de manera rápida, presentando las denuncias o querellas, o bien accionar ante los tribunales por el delito de falsificación de instrumento mercantil privado, labor que le corresponde a la Fiscalía Anti Facturas Falsas.

En los casos en que se detecte el uso de facturas falsas, el área de fiscalización deberá remitir a la Oficina Jurídica Regional, o de la Fiscalía Nacional Anti Facturas Falsas, si la detección hubiere sido materializada por una Unidad de la Dirección Nacional, los antecedentes recopilados, a efecto que se pueda definir el eventual ejercicio de acciones criminales por los delitos previstos y sancionados en el inciso final del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, en el número 22 ó 23 del mismo artículo o por delitos comunes, que se configuren con los hechos detectados.

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

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

Con estos antecedentes, la Oficina Jurídica o la Fiscalía, según proceda, deberá definir la interposición de la acción criminal que corresponda en contra de quienes aparezcan como responsables del ilícito. Si del análisis que se efectúe, aparece la necesidad de contar con mayores antecedentes, éstos podrán ser requeridos al área de Fiscalización, a cuyo efecto la unidad requirente señalará claramente las diligencias que deberán evacuarse. [sii.cl, 2001]

La ley N° 19.738 agregó al artículo 97 del Código Tributario tres nuevas figuras infraccionales relacionadas con la falsificación de facturas:

Artículo 97 N° 4 inciso final: “El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con una multa de hasta cuarenta unidades tributarias anuales.

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

Artículo 97 N° 23: “El que maliciosamente proporcionare 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”. [bcn.cl, a, 2006 ].

Estas disposiciones vienen a complementar las ya existentes en el artículo 97 ya señalado.

Pero, no debemos olvidar que el artículo 162 del Código Tributario señala, que el Director del Servicio, por sí o a través de mandatario, es quien decidirá si interpone una denuncia o querrela cuando conoce hechos con características de delito.

Además, el artículo 161 del Código Tributario señala, que “Las sanciones por infracción a las disposiciones tributarias, que no consistan en penas corporales, serán aplicadas por el Director Regional competente, o por los funcionarios que designe conforme a las instrucciones que al respecto imparta el Director”.

Por otro lado, en nuestro sistema tributario el legislador ha decidido encomendar al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, el rol jurisdiccional de conocer y resolver las contiendas que se susciten entre el Fisco y el contribuyente, por lo cual estamos en presencia de un órgano administrativo con funciones jurisdiccionales, lo que en el ámbito jurídico se denomina "contencioso-administrativo".

Para algunos el hecho que sea el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos quien conocerá y resolverá las reclamaciones por liquidaciones, giros, resoluciones o las multas que se han aplicado a los contribuyentes constituiría una garantía, atendiendo a que dicho órgano es el que dispone de conocimientos técnicos suficientes para resolver la cuestión controvertida. No obstante, considerando la práctica, el sistema es criticado debido a que se sostiene que el órgano que resuelve las reclamaciones – El Director Regional del Servicio de Impuestos Internos- no se abstrae en la decisión de los criterios que el propio Servicio fija en las Circulares, por lo que se configura una situación en que se es juez y parte a la vez, situación que es perjudicial a todas luces, para aquellos contribuyentes que tratan de esclarecer su inocencia, ante un órgano que carece de imparcialidad.

El Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, conforme al artículo 115 del Código Tributario, es quien conocerá, en primera o en única instancia según proceda, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias. Señala la misma disposición que el Director Regional será el de la

Unidad del Servicio que emitió la liquidación o giro o que dictó la resolución en contra de la cual se reclama.

El mismo Código Tributario, en su artículo 116 señala, que el Director Regional del Servicio podrá autorizar a funcionarios para conocer y fallar reclamaciones y denuncias que sean de su competencia. Este funcionario actúa por orden del Director Regional y ha pasado a denominarse "juez tributario". En este punto la doctrina ha señalado que no es procedente esta delegación de facultades, ya que el Servicio lo que estaría haciendo es aplicar normas tácitamente derogadas por la Constitución Política de 1980. La Corte de Apelaciones de Santiago en una sentencia de fecha 5 de junio de 2000 acoge esta tesis.

#### **4. VIA JUDICIAL.**

A continuación se hará referencia a los delitos comunes que pueden ser perseguidos por la Fiscalía Anti Facturas Falsas en Tribunales de Justicia y de cuya imputación puede ser objeto el "contribuyente de buen comportamiento tributario".

##### **1.- Falsificación de Instrumento privado y privado mercantil, artículo 197 del Código Penal.**

"El que con perjuicio de tercero, cometiere en instrumento privado alguna de las falsedades designadas en el artículo 193, sufrirá las penas de presidio menor en cualquiera de sus grados y multa de once a quince unidades tributarias mensuales, o sólo la primera de ellas según las circunstancias.

Si tales falsedades se hubieren cometido en letras de cambio u otra clase de documentos mercantiles, se castigará a los culpables con presidio menor en su grado máximo y multa de dieciséis a veinte unidades tributarias mensuales, o sólo con la primera de estas penas atendidas las circunstancias".

##### **2.- Uso de Instrumento privado y privado mercantil falso, artículo 198 del Código Penal.**

"El que maliciosamente hiciere uso de los instrumentos falsos a que se refiere el artículo anterior, será castigado como si fuere autor de la falsedad".

**3.- Falsificación de Instrumentos Públicos. Artículo 193 (cometido por empleados públicos) y artículo 194 (cometido por particulares) ambos del Código Penal.**

Artículo 193: “Será castigado con presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo el empleado público que, abusando de su oficio, cometiere falsedad:

- 1° Contrahaciendo o fingiendo letra, firma o rúbrica.
- 2° Suponiendo en un acto la intervención de personas que no la han tenido.
- 3° Atribuyendo a los que han tenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes a las que hubieren hecho.
- 4° Faltando a la verdad en la narración de hechos sustanciales.
- 5° Alterando las fechas verdaderas.
- 6° Haciendo en documento verdadero cualquier alteración o intercalación que varíe su sentido.
- 7° Dando copia en forma fehaciente de un documento supuesto, o manifestando en ella cosa contraria o diferente de la que contenga el verdadero original.
- 8° Ocultando en perjuicio del Estado o de un particular cualquier documento oficial”.

Artículo 194: “El particular que cometiere en documento público o auténtico alguna de las falsedades designadas en el artículo anterior, sufrirá la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo”.

**4. Uso de Instrumentos Públicos Falsificados, artículo 196 Código Penal**

“El que maliciosamente hiciere uso del instrumento o parte falso, será castigado como si fuere autor de falsedad”.

**5. Falsificación de sellos y timbres del Servicio y Uso de sello o timbre del Servicio falsificado, artículos 180 a 192 Código Penal.**

Artículo 185: El que falsificare boletas para el transporte de personas o cosas, o para reuniones o espectáculos públicos, con el propósito de usarlas o de circularlas fraudulentamente, y el que a sabiendas de que son falsificadas las usare o circular; y el que falsificare el sello, timbre o marca de una autoridad cualquiera, de un establecimiento privado de banco, de industria o comercio, o de un particular, o hiciere uso de los sellos, timbres o marcas falsos, sufrirá la pena de presidio menor en cualquiera de sus grados y multa de once a veinte unidades tributaria mensuales”.



#### **6. Perjurio, artículo 210 Código Penal.**

“El que ante la autoridad o sus agentes perjurare o diere falso testimonio en materia que no sea contenciosa, sufrirá las penas de presidio menor en sus grados mínimo a medio y multa de seis a diez unidades tributarias mensuales”.

#### **7. Presentación de documentos falsos o falsificados en juicio, artículo 212 Código Penal.**

“El que a sabiendas presentare en juicio criminal o civil testigos o documentos falsos, será castigado con las penas de falso testimonio”.

#### **8. Usurpación de funciones o nombres, artículos 213 y 214 Código Penal.**

Artículo 213: “El que se fingiere autoridad, funcionario público o titular de una profesión que, por disposición de la ley, requiera de título o el cumplimiento de determinados requisitos, y ejerciere actos propios de dichos cargos o profesiones, será penado con presidio menor en sus grados mínimo a medio y multa de seis a veinte unidades tributarias mensuales.

El mero fingimiento de esos cargos o profesiones será sancionado como tentativa del delito que establece el artículo anterior”.

Artículo 214: “El que usurpare el nombre de otro será castigado con presidio menor en su grado mínimo, sin perjuicio de la pena que pudiere corresponderle a consecuencia del daño que en su fama o intereses ocasionare a la persona cuyo nombre a usurpado”.

#### **9. Simulación de Contratos, artículo 471 N° 2 Código Penal.**

“Será castigado con presidio o relegación menores en sus grados mínimos o multa de once a veinte unidades tributarias mensuales:

2° el que otorgare en perjuicio de otro un contrato simulado”.

#### **10. Estafas o Engaños, artículos 470 y 473 Código Penal.**

Artículo 470: “Las penas del artículo 467 se aplicarán también:

3° A los que cometieren alguna defraudación abusando de firma de otro en blanco y extendiendo con ella algún documento en perjuicio del mismo o de un tercero.

4° A los que defraudaren haciendo suscribir a otro con engaño algún documento”.

Artículo 473: “El que defraudare o perjudicare a otro usando de cualquier engaño que no se halle expresado en los artículos anteriores de este párrafo, será castigado con presidio o relegación menores en sus grados mínimos y multa de once a veinte unidades tributarias mensuales”. [bcn.cl, b, 2006 ]

Además, el nuevo sistema procesal penal, aplicable a todos los delitos penales establecidos en nuestra legislación, establece salidas alternativas al presunto infractor o imputado de actos delictivos, que permiten dar lugar a la solución del conflicto jurídico que ha dado origen al juicio, pero sin resolverlos mediante el mecanismo del juicio oral, como son: el procedimiento abreviado, la suspensión condicional del procedimiento y los acuerdos reparatorios. Las atenuantes y agravantes en cada caso, son evaluadas por la Fiscalía del Ministerio Público, que es quien efectúa las acusaciones.

### **CAPITULO III.**

#### **PROBLEMAS QUE SUFREN EN LA PRACTICA LOS CONTRIBUYENTES A LOS QUE SE LES HA HECHO MAL USO DE SUS ANTECEDENTES PERSONALES.**

##### ***1. DEMORA EN LA ATENCION Y DESCONFIANZA POR PARTE DE FUNCIONARIOS DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.***

Tanto en el camino para comprobar su inocencia, como una vez comprobada esta, el contribuyente de buen comportamiento tributario es sujeto de un trato distinto por parte de los funcionarios del Servicio.

Cuando está siendo investigado, es tratado casi como un delincuente, ya que todas las preguntas realizadas en torno al caso por los funcionarios del Servicio, son realizadas de forma inquisitiva, mostrando claramente su desconfianza y prejuicio de culpabilidad para con el contribuyente.

Pero lo que es peor aún, una vez comprobada su inocencia, al momento de acercarse a las oficinas del Servicio, a realizar cualquier trámite habitual como por ejemplo: timbraje de boletas o facturas, se ve enfrentado en primer lugar, a la revisión de su situación en el sistema computacional del Servicio y como producto de la situación a la que estuvo vinculado, quedarán anotaciones y causales de bloqueo en la base de datos, por lo que tendrá que esperar, con la respectiva mirada de desconfianza del funcionario, a que este tome conocimiento de porque el contribuyente esta sujeto a estas anotaciones y bloqueos. Tampoco será de ayuda, la escasa instrucción en esta materia de algunos funcionarios del Servicio, en relación a que no saben cual es el significado de la causal o causales (que solo aparece en números) que aparecen en pantalla, lo que produce un mayor tiempo de espera para el contribuyente.

Todo lo anterior, unido al poco personal del Servicio, la espera (colas) para la atención, provoca que además este contribuyente es dejado a un lado del mesón mientras se atiende a otras personas, en espera. Con la consecuente mirada acusatoria, del resto de los contribuyentes del recinto.

## **2. ANOTACIONES EN EL SISTEMA COMPUTACIONAL DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.**

Como una de las primeras medidas al tomar conocimiento de un delito relativo a facturas falsas, el Servicio ingresa a su Sistema Informático estos hechos y las personas relacionadas al ilícito. Y como el contribuyente de buen comportamiento tributario, figura como titular de la factura falsa identificada, obviamente al ingresar su R.U.T. al sistema aparecerá vinculado inmediatamente a estos delitos.

**2.1. Contribuyente en Listados de Difícil Fiscalización.** El Servicio de Impuestos Internos, producto de que hay áreas de la producción y el Comercio, en las que hay mayor dificultad de fiscalización y por lo tanto, mayor elusión de impuestos, mantiene listados de contribuyentes, los cuales han tenido algún problema anterior con el Servicio. Algunas de estas áreas son: Ganado, Madera, Trigo, Harina, etc.

El contribuyente, por lo tanto, también quedará incluido como de difícil fiscalización, en la respectiva área donde se haya utilizado las facturas falsas.

**2.2. Bloqueo de Timbraje.** Esta es otra de las medidas con las que puede ser afectado el contribuyente de buen comportamiento tributario, y quizá la más grave. Ya que si se da el caso de que no haya sido posible probar la inocencia de este contribuyente, puede ser objeto de esta medida, que como consecuencia más perniciosa, le impedirá desarrollar su actividad económica, por no contar con documentos timbrados con que realizar sus transacciones comerciales.

La Circular Interna N° 32 de 17 de diciembre de 1991 establece el sistema de Bloqueo y Desbloqueo de timbraje de documentos, fijando las causales que permiten a los funcionarios impedir dicho timbraje. El Bloqueo, consiste en la facultad del SII. de restringir o impedir el timbraje de ciertos documentos mercantiles cuando se configuran las siguientes causales, ellas son:

- Aquella situación en que hay citaciones efectuadas por la autoridad tributaria.
- Cuando no es ubicado el contribuyente en citaciones del Servicio.
- El caso en que el contribuyente es representante legal o socio de sociedades bloqueadas.
- y el bloqueo preventivo del Jefe del Departamento.

Además, la Circular N° 19 de 11 de mayo de 1995, que imparte instrucciones sobre timbraje de documentos, señala que los procedimientos administrativos de esta Circular tienen su contraparte computacional en un sistema especial denominado TIMBRAJE, que

es complementado por los sistemas de "Bloqueos y Desbloques" en línea y "ARCO". Sistemas que están a la vista del funcionario que atiende al contribuyente en la Unidad de Timbraje.

Así, si el contribuyente tuviese bloqueos, los sistemas de apoyo computacional automáticamente transferirán la atención del caso a los funcionarios del Departamento de Fiscalización, cuando el sistema lo reenvíe a ese departamento.

Si todo concuerda y el sistema no envía al contribuyente a Fiscalización (esto quiere decir que no tiene problemas tributarios), el funcionario procede a digitar la información indicada en el Formulario 3.230 de los documentos que se desea timbrar.

Si el contribuyente es enviado al Departamento de Fiscalización, será atendido por un funcionario llamado Fiscalizador, cuya función es atender a aquellos contribuyentes que presentaron algún problema en la instancia administrativa de la atención de público, como ser:

- Falta de datos en el sistema.
- Falta de datos en los documentos a timbrar.
- Inconsistencias de los datos del Banco de Datos, con los indicados en los documentos.
- Bloqueos.
- Observaciones en el sistema provenientes de la Verificación de Actividades.
- Solicitudes de timbrajes de documentos que superan el máximo autorizado.
- Otros problemas no considerados.

En base al problema descrito por el funcionario encargado de atención de público en el formulario de traspaso hacia Fiscalización y la consulta al ARCO, incorporada al sistema de timbraje, el fiscalizador deberá decidir si se autoriza el timbraje tal como lo solicita el contribuyente o en forma restringida.

Para aquellos contribuyentes sin problemas, el sistema asigna cantidades máximas de timbraje, que corresponden aproximadamente al número de documentos usados en un período determinado. Sin embargo, para los contribuyentes con problemas, el fiscalizador podrá autorizar un timbraje restringido, inferior al asignado por el sistema, dejando constancia de los fundamentos de tal decisión en Formulario 3.230 y en las observaciones del sistema.

En vista a lo anterior, el contribuyente que se encuentra envuelto en el delito de falsificación (siendo inocente) y que aún no es probada su inocencia, al momento de enfrentar al funcionario encargado de timbraje, será conducido al departamento de Fiscalización, con la consiguiente negativa al timbraje de sus documentos.

Es más, cuando el contribuyente ha logrado establecer su inocencia, se genera otra situación, ya que igual sigue bloqueado, pero este es un bloqueo preventivo, que a juicio del

Servicio es para prevenir que con posterioridad sus antecedentes personales sean vinculados a nuevos delitos relacionados con facturas falsas.

En relación al bloqueo de timbraje Ricardo Walker indica que "al adoptar el Servicio este tipo de medidas, está imponiendo por sí y ante sí, una sanción -que no existe en la ley- en virtud de la cual se afecta la libertad de trabajo y se impide al contribuyente ejercer una actividad económica, con lo que se entra en colisión con la Constitución Política del Estado, al afectar, a lo menos, dos garantías en ella reconocida, como lo son las contenidas en los números 16 y 21 de su artículo 19".

Por su parte, el Abogado Tributarista Rodrigo Ugalde señala, que el bloqueo no está contemplado en la legislación tributaria como una medida que la autoridad pueda legítimamente aplicar, sin embargo, "se aplica basado en una norma genérica que está establecida en el artículo 6º letra a) N° 1 del Código Tributario".

En efecto, dicho artículo faculta al Director del SII a interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos".

En ese sentido, el bloqueo - explica el profesional- es una sanción que se traduce en el hecho de que el contribuyente no puede timbrar documentos y, por consiguiente, no podrá realizar actividades comerciales de manera que éste pasa a un "especie de interdicto por vía de una simple resolución de naturaleza administrativa".

Dentro de este contexto, un fallo dictado por la Corte de Apelaciones sobre esta materia señaló que los bloqueos no están contemplados por la ley como sanciones que la autoridad esté legítimamente en situación de aplicar, por lo que, a su juicio, el Servicio de Impuestos Internos al restringir el timbraje de documentos estaría incurriendo en una acción "ilegal y arbitraria".[Montes y Zabala, 2006].

Es así como la opinión mayoritaria de nuestros tribunales, se expresa en el fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago Rol 2.102-2004, Recurso de Protección "las anotaciones efectuadas por el Servicio de Impuestos Internos, se enmarcan dentro de las facultades de fiscalización que la legislación ha entregado a dicha entidad fiscal" ". [sii.cl, b; 2005].

Basándose, en la paralización de las actividades económicas de los contribuyentes afectados por esta medida, en el Senado, en la sesión 45ª ordinaria de 19 de abril de 2005, se presentó una moción de los Senadores señores Espina, Cordero, Horvath, Prokurica y Romero, a través de la cual enviaron un proyecto de ley que impide al Servicio de Impuestos Internos bloquear o restringir el timbraje de documentos de los contribuyentes. Pero esta se declaró inadmisibles, por referirse a una materia de la iniciativa exclusiva del Presidente de la República, de conformidad con lo establecido en el número 2º del inciso cuarto del artículo 62 de la Carta Fundamental. [Senado.cl, 2005 ]

### **3. ANTE POLICIA DE INVESTIGACIONES Y CARABINEROS DE CHILE.**

Ambas policías están subordinadas a las órdenes emanadas de un Fiscal.

Cuando se ingresa una denuncia relativa a facturas falsas, se informa de la denuncia a la Fiscalía y se queda en espera de la respectiva Orden de Investigar.

Ahora, si se está en caso de flagrancia, sólo se limitan a realizar las primeras investigaciones, hasta tener orden del Fiscal.

La diferencia está, en que la Policía de Investigaciones tiene un Departamento especializado, que investiga los delitos relacionados a facturas falsas, que es la BRIDEC (Brigada de Delitos Económicos). Además, se mantiene un sistema computacional interno, en el que queda constancia de los hechos constitutivos de delito y de las personas vinculadas a él. Por lo que al concurrir a las oficinas de esta Policía por cualquier otro motivo, el contribuyente figurará vinculado en el pasado, a un ilícito por facturas falsas.

### **4. ANTE LA JUSTICIA ORDINARIA.**

No es necesario enumerar, todos los problemas que sufre el contribuyente, al ser objeto de una querrela como autor, cómplice o encubridor de alguno de los delitos establecidos en el Código Tributario y Código Penal, relativos a facturas falsas.

A nadie es ajena, la situación de preocupación y temor, en la que se ven envueltas las personas al ser imputadas de un delito, mas de un delito que no se cometió.

Además del sufrimiento emocional, el contribuyente se ve enfrentado, si quiere una mejor defensa que la que otorga el Estado, a tener que conseguir un abogado que lo defienda, con el consecuente costo económico. El problema que se genera aquí es mayor, cuando la mayoría de los contribuyentes que son objeto del mal uso de sus antecedentes personales, son pequeños contribuyentes, que carecen de medios económicos para enfrentar el costo de una defensa especializada.

## CAPITULO IV.

### **VIAS DE DEFENSA PARA EL CONTRIBUYENTE AFECTADO.**

#### ***1. ANTE EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.***

Es necesario destacar, dentro de este ámbito, que el Procedimiento General de Reclamaciones, que regla el Código Tributario, especialmente en sus artículos 123 y siguientes, prescribe determinadamente en qué casos los contribuyentes pueden formular reclamos en contra de actuaciones del Servicio: sólo de liquidaciones giros, pagos y resoluciones que incidan en el pago de un tributo. Por su parte, el artículo 126 del mismo cuerpo legal señala otro tipo de actuaciones de los contribuyentes que no son constitutivas de reclamo, entre las que podemos citar las peticiones de devolución de impuestos y las circulares e instrucciones impartidas por el Director o por las Direcciones Regionales al personal, o las que se den por las consultas sobre la aplicación e interpretación de las leyes tributarias. Tampoco se podrá reclamar respecto de las resoluciones dictadas por el Director Regional o por las Direcciones Regionales sobre materias cuya decisión este código entregue a su juicio exclusivo.

Todo lo expuesto configura un marco que deja expresamente excluida la posibilidad de un reclamo judicial frente a otras actuaciones distintas de las señaladas. No obstante, el Servicio desarrolla una gran cantidad de actividades que se traduce en actos administrativos que escapan al control judicial y dejan a los contribuyentes sin la posibilidad de reclamar frente a esas actuaciones que puedan tener el carácter de abusivas, pudiendo vulnerarse una serie de garantías constitucionales de los contribuyentes. [Vera, 2001; 13].

No obstante, lo anterior, la facultad jurisdiccional de primera instancia, en materia tributaria corresponde en la actualidad a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos. Por la vía de la delegación de facultades, se ha radicado en los Jefes de Departamento Tribunal Tributario de cada Dirección Regional.

Por su parte, son las Cortes de Apelaciones las que conocen de los recursos de apelación que se interponen en contra de las sentencias que fallan los reclamos. Corresponde, finalmente, a la Corte Suprema conocer de los recursos de casación en la forma y en el fondo deducidos en contra de las sentencias de segunda instancia dictadas por las Cortes antedichas.



Con todo, la actual estructura jurisdiccional existente dentro de la Administración Tributaria, ha merecido algunos reparos, que se centran fundamentalmente en la falta de independencia de ellas con respecto al organismo público que las cobija.

Con el ingreso a la Cámara de Diputados el 19 de noviembre de 2002 del proyecto de ley que perfecciona y fortalece la jurisdicción tributaria, se inició la tramitación legislativa de la iniciativa que da vida a los tribunales tributarios.

En términos de procedimiento, se consagra expresamente para aquel contribuyente que considere vulnerado sus derechos, la posibilidad de solicitar la reconsideración administrativa ante el Servicio, o bien dirigir su reclamación directamente ante los nuevos tribunales especializados. El plazo para reclamar ante el tribunal será de 90 días, para permitir un tiempo prudente en el que pueda efectuarse el procedimiento de reconsideración administrativa.

La autoridad administrativa resolverá la solicitud de reconsideración, sin forma de juicio, en el plazo de 45 días. Si así no lo hiciera, operará la institución del “silencio administrativo negativo”, en virtud del cual se entenderá rechazada la solicitud del contribuyente, abriendo a éste la posibilidad de deducir reclamo ante el Juez Tributario.

Con respecto al recurso de reconsideración administrativa que se implemente, ésta será una instancia de la mayor relevancia tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria, toda vez que permitirá solucionar las diferencias entre el Servicio y los contribuyentes, sin necesidad de incurrir en los costos económicos y de tiempo connaturales a un litigio jurisdiccional. El Servicio de Impuestos Internos en estos últimos años ya había creado esta instancia en forma opcional, con la denominada instancia de revisión de la actuación fiscalizadora. [Congreso.cl, 2006].

## ***2. ANTE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA.***

Variadas son las hipótesis de defensa al momento de enfrentar la situación de este contribuyente de buen comportamiento tributario.

Por un lado, tratará de castigar a los delincuentes que tanto perjuicio le han provocado; y por otro lado, tratará de quedar absuelto de toda sospecha ante el Servicio de Impuestos Internos, objetivo que puede ser más difícil de conseguir, si el contribuyente ha sido objeto de anotaciones en el sistema computacional del Servicio, colocado en Listados de difícil fiscalización o bloqueado en el timbraje de sus documentos.

El artículo 214 del Código Penal, señala “El que usurpare el nombre de otro será castigado con presidio menor en su grado mínimo, sin perjuicio de la pena que pudiere corresponderle a consecuencia del daño que en su fama o intereses ocasionare a la persona cuyo nombre a usurpado”

Cabe hacer presente que el artículo 214 del Código Penal no considera de modo alguno una valoración desde la perspectiva del orden público económico referida a la utilización del nombre como elemento para desarrollar actividades económicas y financieras, de modo que no se pueda jugar con el nombre de otro, sus calidades del cliente, beneficiario, titular de crédito y su prestigio, arriesgando por su parte el delincuente sólo una penalidad ínfima, en la medida que el agente no incurriere en otra figura penal típica. Así, se puede utilizar el nombre de otro como jugando, efectuar operaciones a su nombre, sin que exista una penalidad acorde a aquella grave utilización, sin un verdadero resguardo desde el punto de vista penal del bien jurídico económicamente involucrado en estos casos.

Al final del folleto de Deluxe Corporation aparece una cita a William Shakespeare, Otelo, Acto III, Escena iii, 161-165, que señala: "**Quien roba mi billetera no roba nada valioso... Pero aquel que roba mi buen nombre... realmente me empobrece**".

Por lo antes señalado, parece inconcebible que en nuestro ordenamiento jurídico penal la usurpación del nombre de una persona aparezca como un tipo penal residual, y penado al nivel de una falta, cuya aplicabilidad resulta ser inexistente por cuanto se estima como conducta normalmente absorbida por otras conductas criminales de mayor penalización. De este modo, el nombre de una persona carece de la debida protección frente a estos nuevos escenarios tecnológicos y métodos delictivos para realizar el robo o usurpación del nombre o identidad de un ciudadano. [Vargas, 2004].

### ***3. EL RECURSO DE PROTECCIÓN.***

Del texto del artículo 20 de la Constitución Política de la República, podemos señalar que el recurso de protección es una acción cautelar de ciertos derechos fundamentales, frente a los menoscabos que pueden experimentar las personas, como consecuencia de acciones u omisiones ilegales o arbitrarias de la autoridad o de particulares.

La Constitución Política de la República, establece una serie de garantías para las personas, dentro de las cuales podemos mencionar las que protegen al contribuyente en materia tributaria, y que se encuentran establecidas en el artículo 19, así tenemos:

- 1.- La garantía del N° 2, referida a la igualdad ante la ley, específicamente su inciso segundo que señala: “Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias”.
- 2.- La garantía del N° 3, que establece la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos.
- 3.- La garantía del N° 4, que consagra el respeto y protección a la vida privada y pública y a la honra de la persona y de su familia.
- 4.- La garantía del N° 16, que se refiere a la libertad de trabajo y su protección.
- 5.- La garantía del N° 21, que establece el derecho a desarrollar cualquier actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen.
- 6.- La garantía del N° 24, que consagra el derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales.
- 7.- La garantía del N° 26, en cuanto a la seguridad de los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio.

Producto del ejercicio de las funciones del Servicio, a través de sus funcionarios, se han ido generando en la práctica un sin número de actuaciones que afectan derechos de los contribuyentes. Así por ejemplo, cuando el SII, ha negado el timbraje de documentos tales como boletas, facturas o guías de despacho, se ha resuelto que se ha incurrido en un exceso de atribuciones, deviniendo en actuaciones arbitrarias o ilegales, dando con ello lugar a que los contribuyentes hayan y estén utilizando el recurso de protección como una eficaz herramienta jurídica para dejar sin efecto dichas actuaciones.

Se han dado innumerables casos en nuestro país, en que se ha acudido de protección frente a estos bloqueos, en cuyos casos el SII, se ha defendido invocando el artículo 6 letra A del Código Tributario, pero esta norma sólo lo habilita para determinar administrativamente el sentido y el alcance de las normas tributarias, y encontrándose en la esfera de dichas atribuciones el Director no puede recurrir a la interpretación extensiva, ni a la analogía, ni mucho menos crear sanciones como por ejemplo impedir a un contribuyente que timbre documentos, cuando es la propia ley la que establece la obligación de hacerlo, ya que si no lo hace -timbra- incurrirá en severas penas si los emite sin timbrar. Además, si se revisan las normas legales y reglamentarias que obligan a emitir documentos – principalmente el DL. 825 sobre impuesto a las ventas y servicios- se concluye que el Servicio, no está facultado para adoptar dichas medidas.

Por ello se dice que este tipo de medidas decretadas por el Servicio, al imponerlas, por sí y ante sí, estaría adoptando una sanción –que no existe en la ley- en virtud de la cual se afectarían dos derechos constitucionales: - Derecho a la libertad de trabajo, artículo 19

Nº 16 de la Constitución Política de la República, y - Derecho a ejercer libremente cualquier actividad económica, artículo 19 Nº 21, del mismo texto constitucional. [Vera, 2001; 23].

En sentencia de 29 de Agosto de 2005, Rol 186-2005 se señala, que “es procedente restringir timbraje de facturas fundado en anotación negativa al contribuyente, por lo que se ha limitado el timbraje de facturas por el Servicio de Impuestos Internos, a objeto de fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo que no procede acoger el recurso de protección”.

En una decisión que confirma la tendencia que se ha venido dando, la Corte de Apelaciones de Valparaíso, en sentencia del 20 de julio de 2006, autos Rol Nº 330-2006, rechazó un recurso de protección deducido por un contribuyente en que solicitaba se ordenara al Jefe de la Unidad de Viña del Mar del SII se dejara sin efecto la medida administrativa de bloqueo. En conclusión, el fallo resuelve que "... lo obrado por el Servicio de Impuesto Internos, (bloqueo de timbraje de documentos) no puede calificarse de ilegal pues han actuado dentro de las facultades legales que les ha entregado el legislador en cumplimiento de su rol de fiscalizador. Asimismo, tampoco puede describirse su accionar de arbitrario, caprichoso y no razonable. Finalmente, la sentencia argumenta que " tanto la doctrina como la jurisprudencia dadas las características esenciales del recurso, su tramitación esta encaminada a decretar o dar curso a diligencias o medidas breves y sumarias destinadas a conceder la protección que demanda el afectado, si en definitiva sus derechos son ciertos o están indubitadamente comprobados y que si estos en su caso y en los hechos que invoca no son controvertidos con fundamentos plausibles, cuyo no es el caso".

#### ***4. DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.***

El Servicio de Impuestos Internos por Circular Nº 41, del 26 de julio de 2006, con el objetivo de mejorar la relación con los contribuyentes, procedió a reconocer los derechos de aquellos.

Dichos derechos son:

Estos derechos son relevantes en la aplicación del concepto "calidad de servicio", pilar fundamental de la estrategia operativa de la institución.

- 1.- **Ser tratado en forma atenta y comedida**, con el debido respeto por el personal al servicio de la Administración Tributaria. (Artículo 17 letra e) Ley 19.880; Artículo 61 letra c) Ley 18.834).
- 2.- Ser informado al inicio de todo acto de fiscalización sobre la naturaleza y materia a revisar y conocer en cualquier momento, el estado de tramitación de los procedimientos. (Artículo 17 letra a) Ley 19.880; Artículo 13 inciso 2° de la ley 18.575).
- 3.- Que se le facilite el ejercicio de sus derechos, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y obtener la información sobre los requisitos que el ordenamiento jurídico imponga a las actuaciones o solicitudes del contribuyente. Artículo 17 e) y h) de la Ley 19.880).
- 4.- Ser informado sobre las autoridades de la Administración Tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en los que tenga la condición de interesado. (Artículo 17 letra b) Ley 19.880).
- 5.- Obtener copias, a su costa, o certificación de las actuaciones o documentos en los términos previstos en la ley. Solicitar y obtener la devolución de los documentos originales aportados una vez finalizado el procedimiento y en tanto ello no se encuentre en oposición con alguna norma legal. (Artículo 17 letra d) Ley 19.880; Artículo 14 inciso final de la Ley 18.575).
- 6.- Eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento, requerimiento o que conste el hecho de encontrarse ya acompañados. (Artículo 17 letra c) Ley 19.880).
- 7.- Que sus declaraciones impositivas tengan un carácter reservado y sólo puedan ser utilizadas para la efectiva aplicación de los tributos cuya fiscalización tenga encomendada el Servicio de Impuestos Internos, sin que puedan ser cedidas o comunicadas a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes. (Artículo 8 de la Constitución Política de la República, en relación con el artículo 35 del Código Tributario).
- 8.- Que las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos, se lleven a cabo dentro de **períodos razonables, sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias** para el contribuyente. (Artículo 17 letra e) Ley 19.880. Artículo 8 de la Ley 18.575).
- 9.- Formular alegaciones y presentar antecedentes mientras se encuentren vigentes los plazos legales para ello y que tales antecedentes sean debidamente analizados y valorados por funcionario competente. (Artículo 17 letra f) Ley 19.880).
- 10.- Plantear sugerencias y quejas en forma respetuosa y conveniente. (Artículo 19 NH 14 de la Constitución Política de la República; Artículo 11 Ley 18.575).

De importancia para este trabajo son los numerales 1 y 8, ya que hacen directa alusión a dos puntos importantes para este trabajo, el trato que da el funcionario al contribuyente y los tiempos de espera en la atención.

## CONCLUSIONES

- La situación en que se encuentra el contribuyente de buen comportamiento tributario, al que se le han mal utilizado sus antecedentes personales, en delitos relativos a facturas falsas. Si bien es un problema que afecta a un reducido número de contribuyentes, es un problema serio, que cambia y afecta por completo la normalidad de su vida para lo futuro.
- Este problema afecta en su generalidad, a pequeños contribuyentes, que carecen de medios económicos para procurarse una defensa especializada.
- En la normativa vigente del Servicio de Impuestos Internos, no hay circulares, instrucciones, ni oficios, que se refieran a esta situación en sí. La poca normativa vigente, se refiere a procedimientos aplicables desde la perspectiva del que incorpora estas facturas falsas a su contabilidad.
- Cuando estos contribuyentes, han querido perseguir la responsabilidad penal de los delincuentes falsificadores de facturas, que hicieron mal uso de sus antecedentes personales, se han encontrado en la situación de que por ejemplo: en el delito de usurpación de nombre, que tipifica el Código Penal en su artículo 214, las penas son ínfimas en relación al daño causado. Por lo que el contribuyente carece de la debida protección.
- El contribuyente se ve enfrentado, tanto en el camino de esclarecer su inocencia, como después de comprobada esta, a un trato distinto por parte de los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, marcado por demoras en la atención, desconfianza por parte de sus funcionarios, anotaciones en el sistema computacional y bloqueos.
- La medida más grave a la que se puede ver expuesto, es el Bloqueo de Timbraje, medida que le impide desarrollar su actividad económica al no poder emitir los documentos que le exige la ley, vulnerándose así el derecho a la libertad de trabajo, artículo 19 N° 16 de la Constitución Política de la República, y el derecho a ejercer libremente cualquier actividad económica, artículo 19 N° 21, del mismo texto constitucional.

- El Recurso de Protección se vislumbra, como la única medida para obtener que se dejen sin efecto las medidas de bloqueo impuestas por el Servicio de Impuestos Internos a estos contribuyentes.
  
- Los Tribunales de Justicia han fallado en forma sistemática señalando, que el Bloqueo es una medida que está dentro de las facultades del Servicio de Impuestos Internos, a través de sus autoridades. No acogiendo estos recursos, con la consecuente desprotección de estos contribuyentes.

## BIBLIOGRAFIA.

- 2002 AFIICH. *Manual de Consultas Tributarias*. N° 294. Ediciones Técnicas Tributarias.
- 2006 (a) Biblioteca del Congreso Nacional. *Código Penal Actualizado*. <http://www.bcn.cl>
- 2006 (b) Biblioteca del Congreso Nacional. *Código Tributario Actualizado*.  
<http://www.bcn.cl>
- 2006 Congreso. “Ideas Matrices y Fundamentales del Proyecto de Tribunales Tributarios”. <http://sil.congreso.cl>
- 2006 [www.lanacion.cl](http://www.lanacion.cl) , 22 de febrero del 2006.
- 2006 Montes Rivera, Paula y Zabala Ortiz, Jose Luis. “Cuestionan criterios del SII en fiscalización tributaria”. *La Semana Jurídica*. <http://www.conosur.cl>
- 2006 PuntoLEX Editorial. “Valparaíso: No hay ilegalidad del SII al bloquear timbraje de documentos de contribuyente”. <http://www.puntolex.cl>
- 2005 Senado. Sesión 45ª ordinaria de 19 de abril de 2005. <http://www.senado.cl>
- 2001 (a) Servicio de Impuesto Internos. Circulares. Circular N° 60 de 04 de septiembre de 2001. <http://www.sii.cl>
- 2005 (b) Servicio de Impuestos Internos. Boletín SII, N° 615, febrero 2005.  
<http://www.sii.cl>
- 2004 Vargas Saéz, Luis Leonardo. “Usurpación de Nombre y Derecho Penal Económico: Consideraciones de Política Criminal”. *La Semana Jurídica*. 08 al 14 de noviembre.  
<http://www.conosur.cl>
- 2001 Vera, Cecilia. “La Potestad Tributaria”. Tesis. Universidad Católica de Temuco.  
<http://biblioteca.uct.cl>



