

## **VALOR PROBATORIO DEL REGISTRO DE COMPRAS Y VENTAS PARA SUSTENTAR ACTUACIONES DE FISCALIZACIÓN ANTE TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS.**

---

**Maryory Vásquez Navarrete**

Contador Público y Auditor, Universidad del Bío-Bío  
Mención en Gestión Tributaria  
Egresada de Derecho, Universidad Central de Chile

**Resumen:** El presente artículo trata el valor probatorio del Registro de Compras y Ventas para sustentar actuaciones de fiscalización ante Tribunales Tributarios y Aduaneros. Se describe el origen, historia y finalidad del reemplazo de documentos tributarios en soporte de papel por aquellos electrónicos, comparando su valor probatorio para instancias jurisdiccionales, proponiéndose modificaciones legales que garanticen ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros el valor probatorio del Registro de Compras y Ventas que sustenten actuaciones de fiscalización. Para estos efectos, el diseño a utilizar en el presente estudio será de carácter descriptivo-exploratorio, y la metodología será de tipo cualitativa, con utilización de fuentes de información secundarias. Arribando desde ya, a la idea de que encontrándose basado el acto administrativo en el Registro de Compras y Ventas generado con documentos tributarios electrónicos emitidos y recibidos por el contribuyente que respaldan sus operaciones mercantiles, tienen la fuerza probatoria suficiente para amparar el cobro de los impuestos correspondientes.

**Palabras claves:** Valor probatorio, Registro de Compras y Ventas, Actuaciones de Fiscalización, Tribunales Tributarios y Aduaneros, Documentos Tributarios Electrónicos.

## 1. INTRODUCCIÓN

El uso de la factura electrónica revolucionó el desarrollo del comercio electrónico mundial, al tiempo que ha disminuido la evasión de impuestos y el uso de papel. Así las cosas, nuestro país se posicionó como pionero en su implementación voluntaria, entrando en vigencia en el año 2003, con el objeto de mejorar los procesos de negocios de los contribuyentes, disminuyendo sustantivamente los costos de facturación, y facilitando su cumplimiento tributario mediante el desarrollo del comercio electrónico en el mercado local. Conscientes de que la implementación voluntaria de la facturación electrónica, constituiría un impedimento para avanzar en estas materias, es que entra en vigencia la Ley N° 20.727 de 2014, que establece el uso obligatorio de la factura electrónica junto a otros documentos tributarios electrónicos como liquidación factura, notas de débito y crédito, y factura de compra, en plazos definidos atendiendo a ingresos y ubicación, zona urbana o rural, de los contribuyentes (Telecheque, 2018).

Con esta información, el Servicio de Impuestos Internos, se encuentra en condiciones de conocer exactamente que documentos tributarios ha emitido y recibido cada contribuyente, y en concordancia con su política de modernizar su gestión y en su constante búsqueda de implementar nuevas herramientas que faciliten el cumplimiento tributario es que, mediante cuenta pública del año 2015, comunica a la ciudadanía la creación de un nuevo Registro de Compras y Ventas, generado mediante Documentos Tributarios Electrónicos emitidos y recibidos por los contribuyentes, y recepcionados por la mencionada institución, que exime a las empresas de la obligación de llevar el Libro de Compras y Ventas, simplificando la declaración y pago de impuestos mensuales.

No bastando con la creación e implementación de este nuevo Registro de Compras y Ventas, el Servicio de Impuestos Internos, constituye un hito de innovación mayor en el uso de herramientas tecnológicas para facilitar y simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante la creación de propuesta pre llenada de Declaración Mensual y Pago simultáneo de Impuestos, que se declara en el Formulario 29, que alcanzaría un impacto modernizador similar al que generó en su oportunidad la propuesta de Declaración Anual de Impuesto a la Renta.

Es en este tenor que, el uso de documentos soportados y firmados electrónicamente en reemplazo de aquellos emitidos en soporte de papel, ha sido validado de manera general conforme a las normas sobre legalidad y valor probatorio que contienen los artículos 3°, 4°, y 5° de la Ley N° 19.799 de 2002, sobre documentos electrónicos, firma electrónica y servicios de certificación de dicha firma, posibilitando al Servicio de Impuestos Internos, conforme a sus facultades de fiscalización, con los antecedentes que tenga en su poder, llevar a cabo actos administrativos en

miras del resguardo del interés fiscal. Centrándose precisamente la importancia del estudio, en el valor probatorio del Registro de Compras y Ventas, para sustentar actuaciones de fiscalización ante Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Por lo anterior, es que el planteamiento del problema de la presente investigación es: ¿En que medida el Registro de Compras y Ventas tiene valor probatorio para sustentar actuaciones de fiscalización ante Tribunales Tributarios y Aduaneros?. Como respuesta tentativa a esta interrogante, se presenta la hipótesis de que “El Registro de Compras y Ventas constituye plena prueba ante los Tribunales Tributarios Aduaneros a la hora de sustentar actuaciones de fiscalización como notificar, citar, liquidar, y girar impuestos, toda vez que este se funda en documentos tributarios electrónicos emitidos por el mismo contribuyente y que pasan a formar parte integrante de sus libros contables y libros adicionales o auxiliares, que los contribuyentes se encuentren autorizados u obligados a llevar”.

Además, este artículo tiene como objetivo general: “Analizar el valor probatorio del Registro de Compras y Ventas para sustentar actuaciones de fiscalización ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros”

Y cuyos objetivos específicos son: 1) Describir el origen, historia, y finalidad del reemplazo de documentos tributarios en soporte de papel por aquellos electrónicos, 2) Comparar el valor probatorio de los documentos tributarios electrónicos con aquellos emitidos en soporte de papel, y finalmente, 3) Proponer modificación legal para garantizar ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros el valor probatorio del Registro de Compras y Ventas que sustenten actuaciones de fiscalización.

Para estos efectos, el diseño a utilizar en la presente investigación será de carácter descriptivo – exploratorio, entendiendo por descriptivo a “aquel que descompone un problema en diversos aspectos, estableciendo relaciones y niveles” (Hernández, 2007), y por exploratorio a “aquel que se efectúa sobre un tema u objeto desconocido o poco estudiado, por lo que sus resultados constituyen una visión aproximada de dicho objeto” (Sellriz, 1980).

La metodología será de tipo cualitativa, con utilización de fuentes de información secundarias, tales como teorías, legislaciones, instrucciones, reglamentos, y jurisprudencia administrativa y judicial.

La estructura definida para el presente artículo contiene una introducción, un marco teórico que comenzará entregando descripción del origen, historia, y finalidad del reemplazo de los documentos tributarios en soporte de papel por aquellos electrónicos, continuando con el desarrollo comparativo del valor probatorio de los documentos tributarios electrónicos con aquellos emitidos en soporte de papel, y para finalizar con propuestas de modificaciones legales para garantizar ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros el valor probatorio del Registro de Compras y Ventas que sustenten actuaciones de fiscalización.

Para terminar, se entregarán conclusiones del problema tratado, los principales hallazgos encontrados en la investigación y sugerencias al tema estudiado.

## 2. ESTADO DEL ARTE

Antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.727 de 2014, que introduce modificaciones a la legislación tributaria en materia de factura electrónica y dispone otras medidas, todos los documentos tributarios debían ser emitidos en soporte de papel y previamente autorizados por el Servicio de Impuestos Internos, de conformidad a lo que establecían los antiguos artículos N°s 54 y 56 del D.L. N°825 de 1974, y extendidos en los términos que establecía el D.S. N°55 de 1977. Sin embargo, el inciso 3° del artículo N° 56 de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, faculta al Director del Servicio de Impuestos Internos a autorizar el intercambio de mensajes mediante el uso de diferentes sistemas tecnológicos, en reemplazo de la emisión de documentos en papel, exigiendo los requisitos necesarios para resguardar el debido interés fiscal.

Es así, como en el año 2003, que la facturación electrónica se implantó en nuestro país al emitir el Servicio de Impuestos Internos resoluciones que autorizaban a ocho empresas a realizar transacciones comerciales mediante el empleo de documentos digitales, declarando abierto el proceso de masificación de este sistema para todos los contribuyentes que voluntariamente optaran por acogerse al sistema de facturación electrónica. La iniciativa impulsó a normar el sistema de facturación electrónica mediante una serie de resoluciones emitidas por el Servicio de Impuestos Internos, destacándose la Resolución Exenta SII N°45 de 2003, que establece normas y procedimientos de operación respecto de los documentos tributarios electrónicos; la Resolución Exenta SII N° 93 de 2006, que complementa Resolución Exenta SII N°45 de 2003 y Resolución Exenta SII N° 86 de 2005, permitiendo la incorporación al sistema de facturación electrónica de personas y entidades que no son contribuyentes de IVA<sup>1</sup>; y desencadenando en variados estudios sobre la materia como “Facturación Electrónica” (Navea & Leal, 2014). Todos campos de indagación reconocidos como directamente relacionados con los temas de investigación que se desarrollaran para los dos primeros objetivos específicos definidos para nuestro estudio.

Recién en enero de 2014, se publica la Ley N° 20.727, que introduce modificaciones a la legislación tributaria en materia de factura electrónica y dispone otras medidas,

---

1 Impuesto al Valor Agregado, en adelante, se denominará IVA.

exigiendo a los contribuyentes el uso obligatorio de sistemas tecnológicos, factura electrónica, en reemplazo de la emisión de documentos tributarios en soporte de papel, otorgando importantes beneficios para los contribuyentes como para la administración tributaria, promoviendo acciones preventivas y correctivas en materia de evasión tributaria.

Las iniciativas administrativas del Servicio de Impuestos Internos, y legislativas del Presidente de la República, instan a la entidad fiscal a enfrentar el desafío de continuar desarrollando una gestión marcada por la innovación, la eficiencia técnica y excelencia de su servicio público, modernizando sus procesos en beneficio de todos los habitantes del país, y en este orden de ideas es que por medio de Resolución Exenta SII N° 61 de 2017, la administración tributaria procedió a crear el nuevo Registro de Compras y Ventas en base a Documentos Tributarios Electrónicos, derogando a partir de la fecha de su entrada en vigencia, la Resolución Exenta SII N° 05 de 2014, que establecía la obligación de presentar la “Declaración Jurada de Compras y Otras Operaciones afectas a los Impuestos a las Ventas y Servicios, Formulario 3327” y la “Declaración Jurada de Ventas y/o Prestaciones de Servicio afectos a los Impuestos a las Ventas y Servicios, Formulario 3328”. Asimismo, derogó la obligación de generar y enviar mensualmente Información Electrónica de Ventas y Compras; de mantener registros de Información Electrónica de Ventas y Compras; de los archivos de Información Electrónica de Ventas y Compras solicitados para cruces de información; y de archivos electrónicos requeridos para efectuar auditorías, examen o verificación a emisores electrónicos; todos los cuales se encontraban comprendidos en la Resolución Exenta SII N° 45, de 2003.

En otras palabras, el nuevo Registro de Compras y Ventas, permitió a la administración tributaria prescindir de la información que disponen los Documentos Tributarios Electrónicos, posibilitándolo conforme a lo que establece el inciso 1° del artículo N° 64 del Código Tributario, a tasar la base imponible con los antecedentes que tenga en su poder, de los contribuyentes que no concurrieran a la citación o no contestaren o no cumplieren las exigencias que la entidad fiscal les formule, o al cumplir con ellas no subsanaren las deficiencias comprobadas, y llevar a cabo actos administrativos de Notificación, Citación, Liquidación y Giro de impuestos, en miras de resguardar el interés fiscal.

Tratándose de una temática de estudio reciente, es que existe escaso o nulo conocimiento al momento de realizar la presente investigación, acerca del valor probatorio del nuevo Registro de Compras y Ventas, para sustentar actuaciones de fiscalización ante Tribunales Tributarios y Aduaneros, lo que explica que no podemos considerar el presente estudio como un producto terminado, sino una mera contribución para formular nuevas hipótesis de investigación.

### **3. ORIGEN, HISTORIA, Y FINALIDAD DEL REEMPLAZO DE DOCUMENTOS TRIBUTARIOS EN SOPORTE DE PAPEL POR AQUELLOS ELECTRÓNICOS**

Chile, Brasil, y México, son los países que lideran la facturación electrónica, tanto en Latinoamérica como en el mundo, convirtiéndose ésta en un eje esencial en la relación empresarial, desplazando poco a poco, el medio de soporte de papel. Es así como, la búsqueda de seguridad, trazabilidad e integridad del mensaje, ha conducido a la mayoría de los gobiernos de la región a una serie de normativas que impulsen a la obligatoriedad de su uso y procesos de homologación de intercambio de facturas, generándose cuatro niveles de implantación de la facturación electrónica, entre los que se registran: (1) En proceso o desconocida implantación; (2) Baja implantación, que incluye a países que están desarrollando su modelo de facturación, cuya puesta en marcha es una próxima realidad; (3) Media implantación, que incluye a países integrantes del cambio, que han apostado por impulsar la obligatoriedad de la facturación electrónica; y (4) Alta implantación, que agrupa a aquellos países en los que el uso obligatorio de la factura electrónica incluye prácticamente a la totalidad del mercado nacional (Seres, 2017).

Nuestro país no ha quedado ajeno a esta realidad internacional de implantación de la facturación electrónica, al punto que acorde a los objetivos gubernamentales, esto es, de modernizar la gestión de los servicios públicos, disminuir la evasión tributaria e impulsar el comercio mediante el uso de tecnologías de información, es que durante el tercer trimestre del año 2002, la Administración Tributaria de Chile, es decir, el Servicio de Impuestos Internos<sup>2</sup>, inició la etapa piloto del Proyecto de Factura Electrónica, con la colaboración de un reducido número de empresas, entre las que se encontraron Supermercados Montecarlo S.A., Embotelladora Andina S.A., Ideal S.A., Entel PCS, Telefónica Móvil, Sodimac S.A., Agrosuper S.A., y NIC Chile de la Universidad de Chile (Servicio de Impuestos Internos, 2003), traduciéndose en un esfuerzo mancomunado entre el Estado de Chile y las empresas privadas autorizadas mediante resolución exenta del SII a operar con Documentos Tributarios Electrónicos<sup>3</sup>, que buscando probar el modelo de operación propuesto, detectar y ejecutar los ajustes necesarios para dar curso a su implementación masiva, convirtió a nuestro país en pionero a nivel mundial, en materia de facturación electrónica, dando lugar a su masificación en septiembre de 2003, luego de meses de marcha blanca con resultados satisfactorios, el Servicio de Impuestos Internos declara abierto el proceso a todos los contribuyentes para

---

2 Servicio de Impuestos Internos, en adelante, se denominará SII.

3 Documentos Tributarios Electrónicos, en adelante, se denominarán DTE.

certificarse como emisores y receptores de facturas electrónicas a través de internet y obtener en cada caso la resolución que les autorizaba a operar mediante DTE, así las cosas, se incorporaron otras catorce empresas que fueron autorizadas a operar con DTE, las que se unen a las ocho compañías que participaron en el proyecto piloto inicial (Servicio de Impuestos Internos, 2003).

En este contexto, el concepto de gobierno electrónico y de factura electrónica implementado en el SII refleja, con claridad estratégica, los tres pilares que sustentaban la gestión de modernización administrativa del Servicio de Impuestos Internos de la época: (1) Contribuir al desarrollo económico; (2) Facilitar el cumplimiento tributario; y (3) Fortalecer el control fiscalizador (Servicio de Impuestos Internos, 2003).

En este orden de ideas, el SII declaró en campañas comunicativas de la época de masificación de la facturación electrónica que, el primer pilar declarado se materializa en “dos ejemplos concretos: respecto de la eficiencia en productividad está el caso de una empresa del proyecto que mejoró su gestión de clientes en un 20% diario. Otra empresa del proyecto ha comenzado a implementar un cambio en la gestión de cobranza al avisar a sus clientes por e-mail, previa autorización de éstos, que la factura electrónica se encuentra disponible en su sitio Web, lo que reducirá el nivel de reclamo por no recepción de documentos de sus clientes. Sin duda estos primeros efectos fortalecerán la modernización de los negocios y potencian el comercio electrónico y la digitalización de la economía” (Servicio de Impuestos Internos, 2003). Asimismo, continúa señalando para el segundo pilar, que “la factura electrónica facilita el cumplimiento tributario porque simplifica enormemente las obligaciones asociadas al uso de documentos tributarios para respaldar las transacciones comerciales de los agentes económicos: simplifica la autorización del uso de facturas, el almacenamiento de las mismas y el cumplimiento de otras obligaciones tributarias” (Servicio de Impuestos Internos, 2003). Finalmente culmina, señalando para el tercer y último pilar declarado que “la factura electrónica también fortalece el control fiscalizador de los impuestos en Chile ya que fortalece la lucha contra la competencia desleal de ciertos agentes que usan, por ejemplo, facturas falsas para sacar ventajas en los negocios” (Servicio de Impuestos Internos, 2003).

Iniciado el proceso de masificación de la factura electrónica, ya se publicaba, la Resolución Exenta SII N°45, del 01 de septiembre de 2003, que establece normas y procedimientos de operación respecto de los documentos tributarios electrónicos, y en la cual descansa gran parte de la normativa de facturación electrónica, y que en razón de ello pasa a explicitar conceptos y terminología respecto a la firma electrónica, signatario, certificado digital, entidades prestadoras, entre otras (FacturaenLínea, 2017). Siendo de interés para nuestro estudio, los conceptos

relacionados con la operación misma en la generación y recepción de DTE, que en lo particular, nos será de gran aporte tener presente con el significado que ha otorgado para cada uno de ellos, la referida resolución:

“Emisor electrónico: Contribuyente autorizado por el Servicio de Impuestos Internos para generar documentos tributarios electrónicos”.

“Receptor electrónico: Todo emisor electrónico que recibe un documento tributario electrónico”.

“Receptor No electrónico: Todo receptor de un documento tributario electrónico que no es emisor electrónico; también se denomina receptor manual”.

“Documento Tributario Electrónico (DTE): Documento electrónico creado y firmado electrónicamente por un emisor electrónico y que produce efectos tributarios”.

Describiendo el carácter voluntario de la facturación electrónica, que marco los años 2003 a 2013, es que mediante la Ley N° 20.727, del 31 de enero de 2014, que introduce modificaciones a la legislación tributaria en materia de factura electrónica y dispone otras medidas indicadas en la misma ley, da paso a la obligatoriedad gradual para todos los contribuyentes, atendiendo al tamaño y ubicación de la empresa, en el mediano plazo la totalidad de los contribuyentes de nuestro país estarán operando con Documentos Tributarios Electrónicos, que les traerá aparejado importantes beneficios y, un mayor control sobre evasión de impuestos por parte de la administración tributaria.

A consecuencia de lo anterior, se hizo necesario modificar el artículo 54º, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, a fin de exigir el intercambio de mensajes mediante el uso de sistemas tecnológicos, estableciendo la obligatoriedad en el inciso segundo en el siguiente tenor: “Las facturas, facturas de compra, liquidaciones facturas y notas de débito y crédito que deban emitir los contribuyentes, consistirán exclusivamente en documentos electrónicos emitidos en conformidad a la ley, sin perjuicio de las excepciones legales pertinentes...”, pasando a indicar, en su inciso segundo, quienes no se encontraran obligados a la emisión de DTE, estableciendo que: “Tratándose de contribuyentes que desarrollen su actividad económica en un lugar geográfico sin cobertura de datos móviles o fijos de operadores de telecomunicaciones que tienen infraestructura, o sin acceso a energía eléctrica o en un lugar decretado como zona de catástrofe conforme a la Ley N°16.282, no estarán obligados a emitir los documentos señalados en el inciso primero en formato electrónico, pudiendo siempre optar por emitirlos en papel.”, equiparando finalmente los documentos tributarios emitidos en soporte de papel con aquellos emitidos mediante medios electrónicos, estableciendo en su inciso cuarto, lo

siguiente: “La copia impresa en papel de los documentos electrónicos a que se refiere el inciso primero, tendrá el valor probatorio de un instrumento privado emanado de la persona bajo cuya firma electrónica se transmitió, y se entenderá cumplida a su respecto la exigencia de timbre y otros requisitos de carácter formal que las leyes requieren para los documentos tributarios emitidos en soporte de papel.”

La obligación de emitir facturas y otros documentos tributarios en formato electrónico se hace vigente según el monto de ingresos anuales por ventas y servicios en el último año calendario, y atendiendo al domicilio del contribuyente, en cuanto este se encuentre en zona urbana o rural. Es así como las etapas de incorporación establecidas en la Ley N°20.727 de 2014, han quedado señaladas en el siguiente tenor: (1) Etapa 1: Grandes Empresas, con ingresos anuales por ventas y servicios en el último año calendario mayor a cien mil unidades de fomento, para zonas rurales como urbanas, deben comenzar a facturar electrónicamente a partir del 01 de noviembre de 2014; (2) Etapa 2: Medianas y Pequeñas Empresas, con ingresos anuales por ventas y servicios en el último año calendario mayor a dos mil cuatrocientas unidades de fomento y menor o igual a cien mil unidades de fomento, para zonas urbanas deben comenzar a facturar electrónicamente a partir del 01 de agosto de 2016, y para zonas rurales deben comenzar a facturar electrónicamente a partir del 01 de febrero de 2017; y (3) Etapa 3: Microempresas, con ingresos anuales por ventas y servicios en el último año calendario menor a dos mil cuatrocientas unidades de fomento, para zonas urbanas deben comenzar a facturar electrónicamente a partir del 01 de febrero de 2017, y para zonas rurales deben comenzar a facturar electrónicamente a partir del 01 de febrero de 2018 (Servicio de Impuestos Internos, 2018).

No cabe duda que, internet es la plataforma de las comunicaciones del presente, y una enorme herramienta de tecnología para el comercio electrónico, y necesaria para que nuestro país participe en mercados internacionales, aprovechando las ventajas de los tratados de libre comercio, lo que hizo necesario en primer lugar, la existencia de regulación de propiedad a fin de identificar los sujetos y objetos del intercambio, de aquí la existencia e importancia de la Ley N° 19.799 de 2002, sobre documentos electrónicos, firma electrónica y servicios de certificación de dicha firma y sus modificaciones posteriores, que otorga los cimientos para normar los derechos y deberes de los agentes que operan a través de internet, aportando reconocimiento jurídico a los DTE, y delimitando el ámbito legal de su uso, asegurando la autenticidad de sus emisores, y cautelando la integridad de los documentos.

Lo anterior, necesariamente debe ir de la mano de la facturación electrónica, como una respuesta a las necesidades de interconexión, que permite a los contribuyentes generar, transmitir y almacenar en forma electrónica sus documentos tributarios, autenticados mediante firma electrónica, y enviando ejemplar electrónico del

documento al SII, con la instantaneidad que caracteriza a este tipo de tecnologías. Permitiendo dejar en el pasado, los clásicos documentos tributarios en papel por un documento tributario electrónico; los engorrosos trámites de impresión y timbraje, por el timbraje electrónico de documentos mediante la solicitud y autorización de folios; y el almacenamiento de facturas y otros documentos tributarios, que las empresas acostumbraban a conservar a lo menos por seis años comerciales, para eventuales procesos de fiscalización a los que fueren requeridos por parte del SII, por un documento electrónico que permite lograr una gestión informatizada del proceso de facturación, aumentando la eficacia y competitividad de las compañías, disminuyendo costos de administración y bodegaje, permitiéndoles ahorrar espacios en el almacenamiento, esfuerzos en la recuperación, y permitiéndoles canalizar sus recursos en su objeto social y eficiencia operacional, que es para lo que han sido creadas.

Los documentos tributarios electrónicos también permiten terminar con el problema al que por años se vieron expuestas las empresas, el extravío de los documentos y la tan indeseada pérdida del derecho a crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado y del costo y/o gasto que cada DTE que, cumpliendo requisitos para ello, permitía impetrar en la determinación del resultado tributario del contribuyente. Toda vez que, operar en la modalidad de la facturación electrónica, les permite almacenar los documentos tributarios electrónicos emitidos y recibidos solo en forma electrónica y quedar eximidos de la obligación de almacenar dichos documentos en papel, ante una posible fiscalización del ente fiscal.

Correlativamente, considerando las herramientas y funcionalidades de los sistemas de facturación electrónica, es posible deducir que, entre los beneficios que presenta la facturación electrónica para la administración tributaria encontramos: la disminución de costos de erario fiscal en procedimientos de timbraje de documentos en oficinas del Servicio de Impuestos Internos; la disminución de la verificación de documentos, ya que el timbre electrónico obtenido de algoritmo de seguridad especificado por el SII permite a los fiscalizadores verificar fuera de línea, en controles móviles, la validez de los documentos; disminución del control manual de Libros de Compras y Ventas, toda vez que, el Servicio de Impuestos Internos a partir de agosto de 2017 pasó a construir el denominado Registro de Compras y Ventas, en base a documentos tributarios electrónicos emitidos como recibidos por los contribuyentes, eximiendo a los contribuyentes de la obligación de llevar el mencionado libro, y derogando la obligación de enviar “Declaración Jurada de Compras y otras operaciones afectas a los Impuestos a las Ventas y Servicios, Formulario 3327” y la “Declaración Jurada de Ventas y/o prestaciones de servicios operaciones afectos a los Impuestos a las Ventas y Servicios, Formulario 3328”, considerando que con la implementación del sistema de facturación electrónica,

hito relevante, la documentación que se genera en los ciclos de negocios de los contratantes quedará registrada electrónicamente en los sistemas informáticos del SII, mejorando sustancialmente y satisfaciendo la necesidad del Estado de monitorear y controlar la recaudación fiscal.

En razón de lo anterior, no queda más que comprender el modelo de facturación electrónica con una visión de futuro y altura de mira, en vista que beneficia a todas las partes que interactúan en el proceso, sean directas como contribuyentes, e indirectas como a la administración tributaria.

#### **4. VALOR PROBATORIO DE LOS DOCUMENTOS TRIBUTARIOS ELECTRÓNICOS Y DE LOS DOCUMENTOS TRIBUTARIOS EMITIDOS EN SOPORTE DE PAPEL**

Hoy por hoy, es un hecho cotidiano la transmisión de documentos vía electrónica, realidad que cada vez se materializa con mayor fuerza, y que se contradice con que aún estamos inmerso en la cultura del papel, y frente a esto al derecho le compete armonizar intereses concurrentes, como: por una parte la necesidad de permitir y facilitar la utilización eficaz de las nuevas tecnologías de la información, y por otra parte tutelar la autenticidad y seguridad de los documentos generados y transmitidos electrónicamente, y es aquí precisamente, desde el derecho donde existen cuestionamientos jurídicos de relevancia que deben ser analizados, y que desarrollaremos en el presente capítulo mediante un análisis comparativo del valor probatorio de los dos mundos de emisión de documentos tributarios, esto es, mediante soporte de papel y por medios electrónicos, levantando similitudes y diferencias, ventajas y desventajas, de pasar de un sistema de facturación a otro, teniendo como fundamento el derecho positivo o sobre la base de lo dispuesto en el artículo 54° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, mediante el cual nuestro Ordenamiento Jurídico ha manifestado expresamente que, la copia impresa en papel de los documentos electrónicos tendrá el valor probatorio de un instrumento privado emanado de la persona bajo cuya firma electrónica se transmitió, entendiéndose cumplida la exigencia de timbre y otros requisitos de carácter formal que las leyes requieren para los documentos tributarios emitidos en soporte de papel.

Antes de entrar al análisis materia de estudio, es menester hacer presente la Ley N° 19.799 de 2002, sobre documentos electrónicos, firma electrónica y servicios de certificación de dicha firma, ya que asigna una serie de importantes efectos jurídicos a los documentos electrónicos, con fuerte incidencia en todo nuestro derecho, y que particularmente en materias tributarias nos permitirá integrar

parte de nuestro Ordenamiento Jurídico como antesala al tercer tema que se desarrollará, en el cual propondré modificaciones legales para garantizar ante los TTA<sup>4</sup> el valor probatorio del Registro de Compras y Ventas, el que precisamente es generado mediante documentos tributarios electrónicos.

Para los efectos de la señalada ley, se entiende por “Documento Electrónico: toda representación de un hecho, imagen o idea que sea creada, enviada, comunicada o recibida por medios electrónicos y almacenada de un modo idóneo para permitir su uso posterior”, y en términos amplios, la Resolución Exenta SII N° 45, del 01 de septiembre de 2003, que establece normas y procedimientos de operación respecto de los documentos tributarios electrónicos, ha señalado lo que se entenderá como “Documento Tributario Electrónico (DTE): Documento electrónico generado y firmado electrónicamente por un emisor electrónico, que produce efectos tributarios y cuyo formato está establecido por el SII” y como “Documento Tributario no Electrónico: Documento tributario no incluido en la letra precedente”, punto de partida para nuestro análisis considerando la diferencia sustancial en el soporte o continente de la información, como el medio que se emplea para grabar los signos, un lenguaje o idioma, y un mensaje o contenido, considerando que, en sentido restringido la expresión documento solo reconoce, en principio, a aquellos escritos en soporte de papel y rubricados manualmente.

Se puede advertir, de la propia definición que otorga la Ley N°19.799 de 2002, de documento electrónico que, al señalar “...creada, enviada, comunicada o recibida por medios electrónicos y almacenada de un modo idóneo para permitir su uso posterior”, se está haciendo alusión a dos momentos precisos del ciclo de vida del documento: su creación y almacenamiento (Fernández, 2004), y es posible observar que la definición de DTE, al señalar “Documento electrónico generado y firmado electrónicamente por un emisor electrónico, que produce efectos tributarios y cuyo formato está establecido...”, enuncia solo ciertas características del DTE desde la vereda del emisor: su generación y efectos tributarios, sin hacerse cargo de la parte que le compete al receptor, como tampoco del almacenamiento de los documentos, ni su uso posterior, a diferencia de la Ley N° 19.799, del cual se hace cargo, ya en su definición.

Ambas ramas del Derecho, cada una en su definición y en su ámbito de competencia, contemplan el medio electrónico como aquel que hace posible las distintas fases del documento electrónico, y si bien en materias tributarias, nada se señala respecto de que se entenderá como “electrónico”, ya que los términos que precisa la referida

---

4 Tribunal Tributario y Aduanero, en adelante, se denominará TTA.

resolución son bastantes específicos como para señalar que entenderá por “electrónico”, esto si lo hace la Ley N° 19.799, sobre documentos electrónicos, firma electrónica y servicios de certificación de dicha firma, entendiendo por tal que: “Electrónico: característica de la tecnología que tiene capacidades eléctricas, digitales, magnéticas, inalámbricas, ópticas, electromagnéticas u otras similares”, lo que no es más que una enumeración de características de lo que la ley tiene por “electrónico”, sin agotarse a estas materias, puesto que nuestro Ordenamiento Jurídico contempla definiciones relacionadas en diversas normas administrativas que resaltan el carácter necesario de la mediación computacional, dejando en claro la transversalidad que hoy por hoy tienen los documentos electrónicos en nuestra legislación.

Es más, el artículo 1° de la Ley N° 19.799, contempla el principio de equivalencia del soporte electrónico al soporte de papel, el cual lo presenta dentro del contexto de homologación del documento electrónico y del documento tradicional en soporte de papel, lo que también se encuentra presente al momento de efectuar la admisibilidad de estos como prueba en juicio y el valor probatorio de los documentos electrónicos, ratificado con lo expuesto en el artículo 3° de la Ley N° 19.799, que indica: “Los actos y contratos otorgados o celebrados por personas naturales o jurídicas, suscritos por medio de firma electrónica, serán válidos de la misma manera y producirán los mismos efectos que los celebrados por escrito y en soporte de papel. Dichos actos y contratos se reputarán como escritos”, lo que por su parte, la legislación tributaria en materia de factura electrónica con las modificaciones introducidas por la Ley 20.727 de 2014, pasa de plano a reemplazar la facturación convencional por la electrónica, con las excepciones que efectúa en su nuevo artículo 54°, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, y efectuando correlativamente las modificaciones que le competen en el Código Tributario, como la incorporación de un inciso a su artículo 17°, que quedó en el siguiente tenor: “El Servicio podrá autorizar que los libros de contabilidad y los libros adicionales o auxiliares, que los contribuyentes lleven en soporte de papel, sean reemplazados por sistemas tecnológicos que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios y permitan establecer con exactitud los impuestos adeudados”, dando cabida no tan solo al reemplazo de los documentos tributarios, sino también al reemplazo de libros de contabilidad y libros auxiliares, por aquellos emanados de sistemas tecnológicos.

Surge, como consecuencia de lo anterior, la necesidad de otorgar seguridad jurídica a la materialización de negocios por medios electrónicos, la que se ve impulsada por la idea de implementar una serie de actuaciones electrónicas en Órganos de la Administración del Estado, que sin duda promovió con mayor fuerza la validez y seguridad jurídica de los documentos electrónicos, dando paso a la firma electrónica, que de conformidad a la ley que regula sobre documentos

electrónicos, firma electrónica y servicios de certificación de dicha firma, la ha definido como: “Cualquier sonido, símbolo o proceso electrónico, que permite al receptor de un documento electrónico identificar al menos formalmente a su autor”, otorgándole equivalencia a la firma electrónica respecto de la firma ológrafa, con la finalidad de otorgar los mismos efectos jurídicos y fiabilidad a los documentos electrónicos, ya que por su naturaleza podrían sin ella ser adulterados, copiados, y hasta falsificados con mayor facilidad. Asimismo, la administración tributaria por su parte, señaló en su Resolución Exenta SII N° 45 de 2003, que otorgará el siguiente significado al término “Firma Electrónica: Sustituto digital de la firma ológrafa que está constituido por un conjunto de caracteres que acompaña a un documento tributario electrónico, que se origina a partir del documento y que permite verificar con certeza la identidad del emisor electrónico, mantener la integridad del documento tributario electrónico e impedir al emisor electrónico desconocer su autoría o repudiarlo”. Todo lo cual, no se agota en lo anterior, ya que nuestra legislación contempla la definida “firma electrónica” conocida más bien como firma electrónica simple, y la firma electrónica avanzada, que entregan distintos niveles de seguridad, pasando de un sistema de seguridad estandarizado a un sistema basado en exigentes estándares, con la participación de entidades altamente tecnificadas y fiscalizadas.

La administración tributaria, no define que entenderá para sus materias como firma electrónica avanzada, por ello nos remitiremos directamente al artículo 2, letra g) de la Ley N° 19.799, que la define como: “aquella certificada por un prestador acreditado, que ha sido creada usando medios que el titular mantiene bajo su exclusivo control, de manera que se vincule únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, permitiendo la detección posterior de cualquier modificación, verificando la identidad del titular e impidiendo que desconozca la integridad del documento y su autoría”.

Con los elementos desarrollados, podemos introducirnos en el reconocimiento jurídico del documento tributario, que se traducen por una parte en el otorgamiento de determinados efectos que apuntan en términos generales al aspecto probatorio, de su factibilidad de ser presentado en juicio con un determinado valor probatorio, y por otra en las solemnidades que rigen a ciertos actos, oportunidad en que no desarrollaremos la forma en que opera el documento electrónico por vía de solemnidad, ya que sería sumar una temática que escapa al alcance del presente estudio, y por ende al segundo objetivo específico definido para nuestra investigación, ya que sus casos de aplicación no alcanzan a materias propias de la administración tributaria.

Desde la perspectiva probatoria, el artículo 5° de la Ley 19.799 de 2002, en términos explícitos establece la posibilidad de que los documentos electrónicos

se presenten en juicio, regulando la valoración de la prueba, y distinguiendo las diversas clases de documentos electrónicos: (a) Documentos electrónicos públicos; (b) Documentos electrónicos privados suscritos por medio de firma electrónica avanzada; y (c) Documentos electrónicos privados suscritos mediante firma electrónica simple. Toda distinción que, en materia tributaria, al día de hoy no se ha abordado de manera explícita, ya que el único artículo que trata el valor probatorio de los DTE es el artículo 54° del D.L. 825, que se limita únicamente a señalar el valor que tendrán los DTE impresos, por cuanto para nuestro análisis que preside a la presente investigación, se hace necesario traer a la vista y analizar el referido artículo 5° que se pasa a transcribir y examinar:

“Artículo 5°.- Los documentos electrónicos podrán presentarse en juicio y, en el evento de que se hagan valer como medio de prueba, habrán de seguirse las reglas siguientes:

- 1.- Los señalados en el artículo anterior, harán plena prueba de acuerdo con las reglas generales, y
- 2.- Los que posean la calidad de instrumento privado, en cuanto hayan sido suscritos con firma electrónica avanzada, tendrán el mismo valor probatorio señalado en el número anterior. Sin embargo, no harán fe respecto de su fecha, a menos que ésta conste a través de un fechado electrónico otorgado por un prestador acreditado.

En el caso de documentos electrónicos que posean la calidad de instrumento privado y estén suscritos mediante firma electrónica, tendrán el valor probatorio que corresponda, de acuerdo a las reglas generales.”

El reproducido artículo, distingue entre tres clases de documentos electrónicos, y respecto de los documentos electrónicos públicos, la misma ley establece que deberán estar firmados mediante firma electrónica avanzada, que implica certificación previa o en caso de los Órganos de la Administración del Estado que se encuentre acreditado por el respectivo ministro de fe que al efecto establezca el reglamento; en cuanto a los documentos electrónicos privados suscritos por medio de firma electrónica avanzada, le asigna el carácter de plena prueba, efectuando una verdadera homologación entre documentos públicos y privados para materias probatorias, dejando atrás la necesidad de echar mano al trámite de reconocimiento de firma contemplado en el artículo 346° del Código de Procedimiento Civil, ya que por el mero hecho de encontrarse suscrito mediante firma electrónica avanzada la apreciación de la prueba sigue las normas relativas a los documentos que revisten el carácter de públicos, por el solo ministerio de la ley, sin otorgar la posibilidad de alegar falsedad material o falta de integridad del documento como tampoco de su autoría; y para los documentos

electrónicos privados suscritos mediante firma electrónica simple, se tiene un alcance probatorio sumamente limitado, pero que mediando reconocimiento por parte del autor, serán plena prueba conforme a las reglas generales, sin perjuicio que pueden ser sujeto de fácil impugnabilidad por falta de integridad y/o de autenticación de las partes que habrían intervenido, por lo que es factible ver con mayor facilidad que este tipo de documentos electrónicos sean base de peritaje.

En orden de los análisis efectuados, es dable señalar que el derecho se ocupa de clasificar los documentos, en su forma y valor probatorio, para los efectos de su validez, para prevenir y castigar su adulteración, para tutelar la fe pública, para salvaguardar su autenticidad, integridad y permanencia, para otorgar seguridad jurídica, entre otras. Es así como, atendiendo a la naturaleza de los documentos o instrumentos los clasifica en públicos y privados, y en tenor del artículo 1699° del Código Civil, tenemos que: “Instrumento público o auténtico es el autorizado con las solemnidades legales por el competente funcionario”, y considerando que nuestra legislación no define a los documentos privados, en sentido contrario, entendemos por aquellos que dejan constancia de un hecho sin solemnidad alguna, en cuyo otorgamiento no interviene funcionario competente, y no llevan en sí ningún sello de autenticidad, perteneciendo tanto los DTE como los documentos tributarios en soporte de papel a la familia de instrumentos privados, con la diferencia sustancial que el nuevo artículo 54° del D.L. 825, reconoce expresamente que la copia impresa de los DTE emanan de la persona bajo cuya firma electrónica se transmitió, lo que en sede civil no se demuestra en primera fase, si en realidad han sido otorgados por las personas a quienes se les atribuyen ni tampoco tienen fecha cierta de otorgamiento, sin embargo, tanto en materias tributarias como en sede civil se contemplan formas de establecer su autenticidad.

Por cuanto, quien suscribe pasa a concluir que, la asimilación probatoria más significativa entre los DTE con aquellos emitidos en soporte de papel es que ambos documentos, independiente de su soporte, siempre han tenido la naturaleza jurídica de instrumento privado, y la distinción recae fuertemente en el uso de firma de los documentos, para lo cual cabe distinguir entre aquellos DTE suscritos bajo firma electrónica avanzada, que tendrán el mismo valor probatorio de los instrumentos públicos, es decir, tendrán distinta valoración probatoria que los DTE suscritos mediante firma electrónica simple, ya que la firma electrónica avanzada es lo que le asigna mayor cualidad procesal, con la que no cuentan tanto el simple documento tributario en soporte de papel como DTE suscrito con firma electrónica simple, dejando en estos dos últimos casos al contribuyente que los invoque en su favor obligado a probar su veracidad, en caso que estos sean impugnados por su contraparte, toda vez que estos documentos tributarios no tienen por sí solo valor de plena prueba, y para que adquiera este valor es necesario el trámite de reconocimiento, esto es, que el documento sea reconocido por la parte contra quien

se opone o que sea mandado a tener por reconocido en conformidad al artículo 346°, del Código de Procedimiento Civil.

A mayor abundamiento, se hace presente que en el derecho comparado, en sistemas procesales como el italiano o argentino, los tribunales no tienen inconveniente en admitirle mérito probatorio a registros magnéticos, otorgándoles el mismo valor que tendría un documento escrito, no obstante que las firmas del emisor y del receptor sean claves digitales o electrónicas, rigiéndolos el denominado “principio del libre convencimiento, de la prueba libre o de la persuasión racional del juez en la valoración de las pruebas” (Jijena, 1998). En cambio, en nuestra legislación, los medios probatorios y su grado de valor son señalados taxativamente por el legislador, fundamentándose en el “principio de la valoración legal de los medios probatorios”, sin perjuicio de ello, tribunales del crimen de nuestro país se han apoyado en la denominada doctrina analógica que, acepta la enumeración legal como taxativa pero genérica o amplia, de modo tal que cuando la ley habla de documentos o instrumentos, alude a toda forma de representación de hechos (Jijena, 1998), doctrina que permitiría asimilar los DTE a los documentos tributarios en soporte de papel, considerando que lo importante no es el “continente” sino el “contenido” del documento tributario y la posibilidad cierta de que ese contenido pueda ser llevado a proceso, a fin de acreditar los hechos.

En efecto, en el desarrollo del formato digital de los documentos tributarios, se observan variadas ventajas entre las que se han declarado: “Los contribuyentes que emiten Factura Electrónica no necesitan concurrir a las oficinas del SII a timbrar documentos, ya que la autorización de los folios se realiza vía Internet, ahorrando tiempo, costo de traslado y espera; Ahorro en costo de impresión, despacho y almacenamiento de documentos tributarios, porque no se requiere imprimir talonarios con original y tres copias; Eliminación del riesgo de pérdida de documentos tributarios físicos timbrados; Permite verificar en línea la validez de los documentos tributarios electrónicos; Operar con documentos tributarios electrónicos permite a los contribuyentes hacer importantes mejoras en sus procesos de negocio, ya que: mejora la relación cliente/proveedor, permite diferir la declaración y pago del IVA desde el día doce al veinte de cada mes (cuando se realiza la declaración y pago por Internet) libera de algunas cargas tributarias (Cambio de Sujeto, DJ. 3327 y 3328, entre otros)”, (Preguntas frecuentes del SII, 2017). Todas estas ventajas han sido declaradas y promovidas por la administración tributaria a efectos de suscitar e impulsar su implementación, sin embargo en esta misma línea, la implantación de la factura electrónica frente al papel observa desventajas y fallas tecnológicas que pueden entorpecer la emisión de documentos tributarios, que no acontecía en el tradicional mundo de papel, como la probabilidad latente que los ordenadores puedan adquirir virus y ocasionar daños en los software de emisión de DTE, además de sus costos de actualización y mantenimiento.

## **5. MODIFICACIÓN LEGAL, SE PROPONE, PARA GARANTIZAR ANTE LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS EL VALOR PROBATORIO DEL REGISTRO DE COMPRAS Y VENTAS QUE SUSTENTE ACTUACIONES DE FISCALIZACIÓN**

El Servicio de Impuestos Internos, hace bastante años viene realizando actos administrativos automatizados en materia de Impuesto a la Renta, lo que en su historia no ha implementado en materias de Impuesto al Valor Agregado, que hoy se hace cada vez más próximo de ejecutar dada a la masividad de implementación de documentos tributarios electrónicos que, como ya analizamos deja al Órgano Fiscalizador en posición de conocer con exactitud los documentos emitidos y recibidos de cada contribuyente, al punto que el pasado 12 de julio de 2017 el Servicio de Impuestos Internos emitió Resolución Ex. SII N° 61, que crea el Registro de Compras y Ventas, y exime de la obligación establecida en el artículo 59° de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios e impuesta en el inciso 1° del artículo 74 del Reglamento de dicha ley, consistente en llevar un Libro de Compras y Ventas, registrando en él todas sus operaciones de compras, ventas, importaciones, exportaciones y de prestación de servicios, como de la obligación de enviar mensualmente “Declaración Jurada de Compras y Otras Operaciones Afectas a los Impuestos a las Ventas y Servicios, Formulario 3327” y “Declaración Jurada de Ventas y/o Prestaciones de Servicios Afectos a los Impuestos a las Ventas y Servicios, Formulario 3328”.

Lo anterior, en atención al artículo 8 bis N° 6 del Código Tributario que, establece el derecho de los contribuyentes a eximirse de aportar documentos que ya se encuentren acompañados al Órgano Fiscalizador, y en relación al artículo 4 bis de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, que lo faculta para relacionarse directamente con los contribuyentes y éstos con el referido Servicio, a través de medios electrónicos. Considerando además, el inciso final del artículo 17° del Código Tributario, que faculta a la Administración Fiscal para autorizar o disponer la obligatoriedad de libros de contabilidad y libros adicionales o auxiliares, que los contribuyentes lleven en soporte de papel, como el Libro de Compras y Ventas, sean reemplazados por sistemas tecnológicos que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios, y permitan establecer con exactitud los impuestos adeudados, correlacionándose con el artículo 63° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, que faculta al SII para eximir, total o parcialmente, de las obligaciones establecidas en el Párrafo 3°, del Título IV de la misma ley, a los contribuyentes que empleen sistemas especiales de contabilidad cuando, a juicio exclusivo de Servicio de Impuestos Internos, tales sistemas permitan establecer con exactitud los impuestos adeudados.

Es aquí precisamente donde cabe el presente y último capítulo de nuestro estudio, versando en la validez y legalidad de actuaciones administrativas emanadas del Servicio de Impuestos Internos mediante información contenida en Registros de Compras y Ventas, generado en base a documentos tributarios electrónicos, y no en los pasados documentos tributarios en soporte de papel ni en la necesidad de que el contribuyente fiscalizado ponga a disposición del SII sus libros contables y/o libros adicionales o auxiliares para recién, proceder la institución a fiscalizar y cobrar las diferencias de impuestos que de ello resulten.

Para comprender, la importancia y el contexto jurídico en que se encuentra inmersa la contabilidad en nuestra legislación, y vislumbrar paralelamente el rol que desde agosto de 2017 juega en materias tributarias el nuevo Registro de Compras y Ventas, se hace necesario traer a la vista algunas normas contables contenidas en el Título II, de las obligaciones de los comerciantes del Código de Comercio y en el Párrafo 2° de algunas normas contables del Código Tributario, que serán nuestro punto de partida, luego de haber analizado los DTE y para finalizar la investigación con propuestas de modificaciones legales que resguarden actuaciones de fiscalización ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, basadas en el nuevo RCV<sup>5</sup> o en los DTE.

De la contabilidad mercantil, se refiere el Código de Comercio, en el artículo 25° distingue entre libros obligatorios y libros potestativos o facultativos señalando que: “Todo comerciante está obligado a llevar para su contabilidad y correspondencia: 1°. El libro diario; 2°. El libro mayor o de cuentas corrientes; 3°. El libro de balances; 4°. El libro copiador de cartas”. De esta manera, el legislador ha establecido un mínimo de libros obligatorios para todos los comerciantes, permitiendo incorporar otros en forma voluntaria (Cabello, 2010). Por su parte, el Código Tributario bajo el Párrafo 2°, de algunas normas contables, en el inciso primero de su artículo 16° señala que: “En los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios” y, en su inciso tercero continua indicando que: “Salvo disposición expresa en contrario, los ingresos y rentas tributables serán determinados según el sistema contable que haya servido regularmente al contribuyente para computar su renta de acuerdo con sus libros de contabilidad”, y en el mismo orden de ideas continua el artículo 17° del mismo código, señalando que toda persona, por regla general, que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna y deberá conservar los libros de contabilidad junto con la documentación correspondiente, mientras se

---

5 Registro de Compras y Ventas, en adelante, se denominará RCV.

encuentre pendiente el plazo que tiene el Servicio de Impuestos Internos para la revisión de las declaraciones.

Lo anterior, ha sido refrendado por la jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores de Justicia que, en el fallo pronunciado por la Tercera Sala de la Excelentísima Corte Suprema, en causa Rol N° 312-2009, caratulada como: “Coliumo Inversiones Limitada con Servicio de Impuestos Internos”, ha quedado establecido que junto con los libros de contabilidad debe conservarse la documentación correspondiente a las anotaciones que en estos se hagan. En este sentido, y para nuestro estudio, es concluyente la doctrina de nuestros Tribunales Superiores, al señalar que no basta con el asiento contable que se registre en los libros, sino que estos deben estar debidamente sustentados en la documentación correspondiente, que permitan otorgar a la contabilidad el carácter de fidedigna de que trata el mencionado artículo 17° del Código Tributario.

En este sentido, de los libros y registros, el Decreto Ley N° 825 que contiene la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en artículos 59° y siguientes de su Párrafo 3°, establece que los vendedores y prestadores de servicios afectos al Impuesto al Valor Agregado y a los Impuestos Especiales a las Ventas y Servicios, con excepción de los que tributen de acuerdo al régimen de tributación simplificada para los pequeños contribuyentes, deberán llevar los libros especiales que determine el reglamento, y registrar en ellos todas sus operaciones de compras, ventas y servicios utilizados y prestados.

El reglamento, al que alude el D.L. N° 825, con sus modificaciones recientes dispuestas mediante Decreto N° 682, del Ministerio de Hacienda, con publicación en el Diario Oficial con fecha 8 de febrero de 2018, dispone en su título XIV relativo a los registros, en artículos 74° y siguientes que, los libros a los que hace referencia el artículo N° 59 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, deberán contenerse en un solo registro en que se consignen las operaciones diarias de compras, ventas, importaciones, exportaciones y prestaciones de servicio, incluyendo separadamente aquellas que recaigan sobre bienes y servicios exentos, permitiendo a los contribuyentes llevar otros registros de acuerdo a sus necesidades contables, conservando la obligación de mantener los libros permanentemente en el negocio o establecimiento.

Con todo, no cabe dudas que el foco principal de las modificaciones introducidas al Reglamento de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, se abocan al reemplazo de toda mención o referencia al “Libro de Compras y Ventas” por la expresión “Registro”, en conformidad a la Resolución Exenta SII N° 61 del 12 de julio de 2017, que crea el Registro de Compras y Ventas y, exime a contribuyentes de la obligación de llevar el Libro de Compras y Ventas.

La referida Resolución, modificada por la Resolución Exenta SII N° 68 de 31 de julio de 2017, que exime a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y/o Impuestos Adicionales de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, de la obligación establecida en el artículo 59° de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, y de la obligación del inciso 1° del artículo 74 del Reglamento de dicha Ley, consistente en llevar un Libro de Compras y Ventas, invoca en sus resolutivos 7° y 9° que, la utilización de este Registro de Compras y Ventas, en conjunto con los demás libros establecidos por nuestra legislación, constituirá un sistema especial de contabilidad para los efectos del artículo 63° del D.L. N° 825, y que los contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra A del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que operen con el RCV, tendrán por cumplida su obligación de llevar el Libro de Ingresos y Egresos establecido en la Resolución Exenta N°129 de 2014. Asimismo, se determinó que los contribuyentes acogidos al artículo 34° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que operen con el RCV, tendrán por cumplida su obligación de llevar algún sistema de control de su flujo de ingresos que les imponía la Resolución Exenta SII N° 124, de 2015.

Como se puede advertir de las disposiciones señaladas, interesa para nuestro análisis materia de este capítulo, precisar el sentido y alcance que ha definido la administración tributaria para conceptos como: Sistema de Contabilidad; Contabilidad Fidedigna; Registro de Compras; y Registro de Ventas, que se pasan a transcribir y a analizar.

- I. “Sistema de contabilidad: El conjunto de elementos materiales que permiten el registro, acumulación y entrega de información de los hechos económicos realizados por la empresa, como son los libros de contabilidad, registros y comprobantes, y el conjunto de principios, normas y procedimientos para efectuar dicho registro, acumulación y entrega de información, como lo son los sistemas jornalizador, centralizador, de diarios múltiples, tabular, transcriptivos, mecanizados, etc.”. En este contexto, y en opinión de quien suscribe, se estima que la resolución que da paso al nuevo Registro de Compras y Ventas, no hace más que reflatar un concepto de dos décadas pasadas, que contempla a los “registros” en una connotación de anotaciones, que no es sino la transcripción algebraica de los actos mercantiles que diariamente celebran los contribuyentes, y que hoy con la incorporación de “registro” bajo la connotación de “registro contable”, el cual se le ha otorgado al “Registro de Compras” y al “Registro de Ventas”, que más adelante analizaremos, nos encontramos con algo más que simple registraciones, constituyendo un instrumento que, en especial para contribuyentes no declarantes de Formularios 29, deberá ser tenido en cuenta para el juzgador que califique la validez y legalidad de actuaciones administrativas emanadas de información contenida en el Registro de Compras y Ventas.

- II. “Contabilidad Fidedigna: Es aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingreso y desembolsos, inversiones y existencias de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan derecho a las rentas efectivas que la ley obliga a acreditar”. De esta parte, ha sido latamente reproducido tanto en sede administrativa como judicial que, la calidad de fidedigna de una contabilidad, no dice relación con el régimen de tributación adoptado por el contribuyente, sino más bien, con el cumplimiento de requisitos que la ley indica para cada caso, siendo preponderante para su calificación como tal, que las operaciones registradas se encuentren respaldadas en la correspondiente documentación. Todo lo cual, para quien escribe, concurre en el nuevo Registro de Compras y Ventas, puesto que es generado en base a documentos tributarios electrónicos emitidos por el contribuyente, y conservados en base de datos del SII, para su debido resguardo y registro, permitiendo tener por cumplidas las obligaciones de llevar el Libro de Ingresos y Egresos y el Libro Auxiliar de Control del Límite de Ventas o Ingresos, para contribuyentes que operen con RCV y, que se encuentren acogidos a las disposiciones de la letra A del artículo 14 ter y del artículo 34°, ambos del DL 824, respectivamente, ya que el sistema de facturación electrónica permite conocer con certeza la emisión y recepción de documentación tributaria, lo que era impensado antes del desarrollo e implementación de documentos tributarios soportados y firmados electrónicamente, y por ende durante la época del Libro de Compras y Ventas.
- III. “Registro de Compras: Es aquel registro contable generado para contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y/o Impuestos Adicionales contemplados en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, con la información de documentos tributarios electrónicos recepcionados por el Servicio de Impuestos Internos, que respalden operaciones afectas, exentas y no afectas a IVA, complementado con los documentos tributarios de compras, importaciones o utilización de servicios en soporte distinto al electrónico, informados por los contribuyentes, y en el cual deberá indicarse la naturaleza de las operaciones en cuanto a la procedencia e identificación del crédito fiscal”.
- IV. “Registro de Ventas: Es aquel registro contable generado para contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y/o Impuestos Adicionales contemplados en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, con la información cronológica de los documentos tributarios electrónicos recepcionados por el Servicio de Impuestos Internos, que respalden operaciones afectas, exentas y no afectas a IVA, complementado en detalle con los documentos tributarios de ventas, exportaciones o prestación de servicios en soporte distinto al electrónico, informados por los contribuyentes”.

De estas últimas definiciones, concierne destacar que la resolución exenta del Servicio de Impuestos Internos que las contempla, conceptualiza a ambos registros como “registro contable”, otorgándoles la misma connotación que en contexto jurídico-tributario se le ha entregado a la definición de “Libro Diario”, el que constituye uno de los principales libros de contabilidad, compartiendo en común, a juicio de esta investigadora, el registro o anotación cronológica de transacciones mercantiles, considerando que el Libro Diario se encuentra conformado de asientos contables que son registraciones, ciertamente en función de documentación de respaldo que ampare sus anotaciones. Compartiendo además, que su llevanza no atribuye por sí sola la veracidad del hecho, acto u operación registrada u omitida, sin perjuicio del indudable valor jurídico de su registración, en cuanto produce determinadas consecuencias jurídicas para los contrayentes. Es más, me suscribo a la opinión generalizada que, la mayor fuerza probatoria de la contabilidad radica en el Libro Diario, y en atención a las similitudes de ambos “registros contables”, tanto del RCV como del Libro Diario, es dable desde ya considerar a este nuevo registro como medio probatorio, toda vez que constituye un reflejo documental de transacciones mercantiles, que deben ser apreciadas y valoradas por nuestros Tribunales de Justicia, ante eventuales contiendas tributarias.

Como se puede advertir, la exención de llevar Libro de Compras y Ventas, no libera a los contribuyentes de su obligación de declarar y pagar sus impuestos mensuales, mediante Formulario 29, dentro de los plazos legales o reglamentarios vigentes, sin perjuicio de la posibilidad de invocar la postergación del pago íntegro del Impuesto al Valor Agregado devengado hasta dos meses después de las fechas de pago, a condición que al momento de la postergación no se presente morosidad reiterada.

Para el evento que, el contribuyente no presentare declaración estando obligado a hacerlo, se le faculta al Servicio de Impuestos Internos, mediante el artículo 22° del Código Tributario, para que previos a los trámites establecidos en los artículos 63° y 64° del mismo cuerpo legal, proceda a fijar los impuestos que se adeuden con el solo mérito de los antecedentes de que disponga. Asimismo, el artículo 24° del mismo código, dispone que a los contribuyentes que no presentaren declaración estando obligado a hacerlo, o a los cuales se les determinen diferencias de impuestos, la administración tributaria practicará una liquidación en la que deje constancia de las partidas no comprendidas en su declaración o liquidación anterior, indicando el monto de los tributos adeudados y, cuando proceda, el monto de las multas en que haya incurrido el contribuyente por atraso en la presentación de la declaración, y los reajustes e intereses por mora en el pago de los impuestos. Este mismo artículo, en su inciso cuarto, establece que, en los casos de impuestos de recargo, retención o traslación, que no hayan sido declarados oportunamente, el SII podrá girar de inmediato y sin otro trámite previo, los impuestos correspondientes sobre las sumas contabilizadas.

En este escenario, el Servicio de Impuestos Internos, podrá dentro de los plazos de prescripción, examinar y revisar las declaraciones presentadas, e iniciar un procedimiento de fiscalización sin prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por los contribuyentes, previo a los trámites establecidos en los artículos 63° y 64° del D.L. N° 830, fijar los impuestos que se adeuden con el solo mérito de los antecedentes de que disponga, entre ellos los documentos tributarios electrónicos emitidos y recibidos por los contribuyentes, que le posibilitan llevar a cabo actuaciones de fiscalización atendiendo a la masividad de cobertura que le asiste el sistema de facturación electrónica, siendo evidente de texto expreso que, la Administración Tributaria se encuentra facultada para liquidar o reliquidar los impuestos que procedan con los antecedentes que obren en su poder.

Sin embargo, el mismo texto que faculta al SII para actuar con los antecedentes de que disponga, lo condiciona a efectuar los trámites de los artículos 63° y 64° del D.L. N° 830, cuando no se trate de sumas contabilizadas, dificultando la oportunidad de captación recaudatoria y capacidad fiscalizadora, que hoy con el uso de los DTE y la transmisión de datos digitales no se justifica, tratándose de antecedentes puestos a disposición por parte del contribuyente, razón por la cual esta investigadora considera pertinente efectuar modificación legal al artículo 24° del Código Tributario, permitiendo girar de inmediato y sin trámite previo, de aquellos indicados en los artículos 63° y 64° del D.L. N° 830, los impuestos correspondientes sobre sumas contabilizadas, registradas, o documentadas. En consecuencia, se propone modificar el inciso cuarto del artículo 24°, del Código Tributario, en el siguiente tenor:

Intercállese, entre la expresión “sumas contabilizadas” y la coma (,), lo siguiente: “registradas, o documentadas”.

En concordancia con la modificación legal propuesta para el inciso cuarto del artículo 24° del Código Tributario, conviene recordar que el artículo 63° del mismo texto, dispone la obligatoriedad del acto administrativo de citación como trámite previo al acto administrativo de liquidación, en tres situaciones a saber: (1) Cuando las declaraciones o antecedentes presentados por el contribuyente sean calificados como no fidedignos (inciso segundo del artículo 21°, del Código Tributario); (2) Ante no presentación de la declaración, estando obligado el contribuyente a hacerlo (artículo 22° del D.L. 830); y (3) Cuando sea necesario separar o prorratear diversos tipos de ingresos o gastos (inciso segundo del artículo 27°, del Código Tributario). Ante la situación segunda, de contribuyentes no declarantes de Impuesto al Valor Agregado, y de los cuales obre en poder del Servicio de Impuestos Internos emisión de DTE, la norma del artículo 63° del Código Tributario, exige la obligatoriedad del acto administrativo de citación, aún cuando se disponga de los antecedentes, por lo que tras la modificación propuesta al artículo 24° del D.L. N° 830, se hace

necesario distinguir el alcance del trámite obligatorio de citación para no declarantes que se encuentran obligado a presentar declaración, de lo contrario la modificación propuesta tendría aplicación solo en contribuyentes subdeclarantes de Impuesto al Valor Agregado, dejando sin cobertura a contribuyentes no declarantes con emisión de DTE, idea que subyace a los principios de equidad tributaria y no discriminación arbitraria contemplados en nuestra Carta Fundamental.

En consecuencia, se propone modificar el artículo 22° del Código Tributario, en el siguiente tenor:

Reemplázase, la expresión “el Servicio”, por la siguiente: “y no obrare sumas contabilizadas, registradas, o documentadas en poder del Servicio”.

A mayor abundamiento, para nuestro tercer objetivo específico, de garantizar ante los TTA el valor tributario del RCV que sustente actuaciones de fiscalización, quien suscribe propone crear prueba preconstituida, en materias tributarias, de reconocimiento de firma electrónica simple de DTE, ante eventual reclamo en sede administrativa o jurisdiccional, que permita dar fuerza probatoria suficiente a los documentos tributarios electrónicos para amparar actuaciones de fiscalización, en analogía al trámite de reconocimiento de firma que contempla el artículo 1702° del Código Civil, que dispone: “El instrumento privado, reconocido por la parte a quien se opone, o que se ha mandado tener por reconocido en los casos y con los requisitos previstos por ley, tiene el valor de escritura pública respecto de los que aparecen o se reputan haberlo suscrito, y de las personas a quienes se han transferido las obligaciones y derechos de éstos”, y en concordancia con el artículo 346° del Código de Procedimiento Civil, que enumera los medios que otorgan reconocimiento a los documentos privados, que señala: “Los instrumentos privados se tendrán por reconocidos: 1°. Cuando así lo ha declarado en el juicio la persona a cuyo nombre aparece otorgado el instrumento o la parte contra quien se hace valer; 2°. Cuando igual declaración se ha hecho en un instrumento público o en otro juicio diverso; 3°. Cuando, puestos en conocimiento de la parte contraria, no se alega su falsedad o falta de integridad dentro de los seis días siguientes a su presentación, debiendo el tribunal, para este efecto, apercebir a aquella parte con el reconocimiento tácito del instrumento si nada expone dentro de dicho plazo; y 4°. Cuando se declare la autenticidad del instrumento por resolución judicial”, con especial énfasis en la parte que se transcribe del inciso primero del artículo 348 bis, del CPC<sup>6</sup>, que contempla audiencia de percepción documental, que indica: “Presentado un documento electrónico, el Tribunal citará para el 6° día a todas las partes a una audiencia de percepción

---

6 Código de Procedimiento Civil, en adelante, se denominará CPC.

documental”, toda vez que, en esta audiencia las partes y el juez podrían reunirse a percibir materialmente la prueba y efectuar el trámite de reconocimiento de firma, preconstituido por el signatario o firmante autorizado, previo o en el acto de envío del DTE, dificultando su desconocimiento posterior y, quedando a la valoración del sentenciador.

En consecuencia, se propone crear en el Libro Tercero del Código Tributario, trámite de reconocimiento de firma electrónica simple y audiencia, en analogía a lo existente en materia civil, y modificar el resolutivo cuarto de la Resolución Exenta SII N° 45, del 01 de septiembre de 2003, en el siguiente tenor:

Agrégase, después del numeral “4.”, un nuevo numeral “5.”, en el siguiente sentido: “Tratándose de firma electrónica simple, el signatario o firmante autorizado, previo o en el acto de envío del documento tributario electrónico, debe efectuar reconocimiento de su firma electrónica”, pasando el actual numeral “5.” a ser el “6.”, y así en lo sucesivo.

Finalmente, a juicio de esta parte, se estima como media conservativa obligar a contribuyentes de difícil fiscalización y que no registren un adecuado comportamiento tributario, a emitir sus DTE con firma electrónica avanzada, ya que los documentos privados electrónicos con firma avanzada adquieren el mismo valor probatorio que el de instrumentos públicos, asignándoseles mayor cualidad procesal que aquel simple documento privado, sin necesidad de reconocimiento previo.

Se concluye que, si los documentos tributarios electrónicos hacen plena prueba de los mismos, el Registro de Compras y Ventas generados en base a ellos adquiriría el mismo valor probatorio bajo el principio general de derecho, lo accesorio sigue la suerte de lo principal.

## 6. CONCLUSIONES

De acuerdo al planteamiento del problema, en la introducción del presente artículo, relativo a en qué medida el Registro de Compras y Ventas tiene valor probatorio para sustentar actuaciones de fiscalización ante Tribunales Tributarios y Aduaneros, es que esta investigadora como respuesta planteó la siguiente hipótesis: “El Registro de Compras y Ventas constituye plena prueba ante los Tribunales Tributarios Aduaneros a la hora de sustentar actuaciones de fiscalización como notificar, citar, liquidar, y girar impuestos, toda vez que este se funda en documentos tributarios electrónicos emitidos por el mismo constituyente y que pasan a formar parte integrante de sus libros contables y libros adicionales o auxiliares, que los contribuyentes se

encuentren autorizados u obligados a llevar”, que se ve reforzada luego de los temas desarrollados y analizados, atendiendo a las conclusiones que se arriban.

Argumentar cuestionamientos jurídicos al valor probatorio de los DTE con respecto a los documentos tributarios emitidos en soporte de papel, carece de toda relevancia y no se hace atendible dado que nuestro Ordenamiento Jurídico, deja claramente establecida la homologación del documento electrónico y del documento tradicional en soporte de papel, como la equivalencia de la firma electrónica respecto de la firma ológrafa, al punto que, en materias tributarias la Ley N° 20.727 de 2014, pasa de plano a reemplazar la facturación convencional por la electrónica.

Desde la perspectiva probatoria, el artículo 54° de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, se limita a señalar el valor que tendrán los DTE impresos. Sin embargo, el artículo 5° de la Ley N° 19.799 de 2002, sobre documentos electrónicos, firma electrónica y servicios de certificación de dicha firma, en términos explícitos reconoce la posibilidad de que los documentos electrónicos se presenten en juicio, regulando la valoración de la prueba, y distinguiendo las diversas clases de documentos electrónicos, lo que en opinión de quien suscribe este artículo, implicaría la importación en defecto de las disposiciones tributarias, de instituciones y principios contenidos en la mencionada ley.

En este sentido, a esta autora no le cabe dudas que la asimilación probatoria más significativa entre los DTE con aquellos emitidos en soporte de papel radica en que ambos documentos, independiente de su soporte, tienen la naturaleza jurídica de instrumento privado, y la distinción recae fuertemente en el uso de la firma electrónica, considerando que la firma electrónica avanzada otorga cualidad procesal con que no cuenta la firma electrónica simple como el documento tributario en soporte de papel, observándose ventajas significativas en términos probatorios.

En este contexto, se ha llegado a la convicción de que la resolución exenta del SII que da paso al nuevo Registro de Compras y Ventas, le ha otorgado a este último un sentido y alcance que no tenía el Libro de Compras y Ventas, toda vez que el nuevo registro en conjunto con los demás libros establecidos por nuestra legislación constituirá un sistema especial de contabilidad, y contribuyentes acogidos a disposiciones de la letra A del artículo 14 ter como contribuyentes del artículo 34°, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que operen con RCV tendrán por cumplida su obligación de llevar el Libro de Ingresos y Egresos, y el Libro Auxiliar de Control del Límite de Ventas o Ingresos, respectivamente. Todo, cabe recordar, lo que el Libro de Compras y Ventas no contemplaba.

Cabe destacar que, se conceptualiza tanto al Registro de Compras como al Registro de Ventas como “registro contable”, otorgándoseles la misma connotación que en

contexto jurídico-tributario se le ha entregado a la definición de “Libro Diario”, el que constituye uno de los principales libros de contabilidad con reconocida fuerza probatoria, compartiendo en común a juicio de esta investigadora, el registro o anotación cronológica de transacciones mercantiles, considerando además la característica intrínseca del RCV que es el respaldo documental de las operaciones registradas, que es preponderante al momento de calificar la contabilidad del contribuyente como fidedigna, por cuanto es dable que el RCV sea considerado como medio probatorio suficiente para sustentar actuaciones de fiscalización, toda vez que constituye un reflejo documental de transacciones mercantiles, que deben ser apreciadas y valoradas por nuestros Tribunales de Justicia, ante eventuales contingencias tributarias.

En este escenario, y en el evento que el contribuyente no presentare declaración estando obligado a hacerlo o se les determinare diferencias de impuestos, el SII podrá dentro de los plazos de prescripción, examinar y revisar las declaraciones presentadas, e iniciar un procedimiento de fiscalización sin prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por los contribuyentes, entre los que encontramos a los DTE emitidos y recibidos, que dejan al Órgano Fiscalizador en posición de conocer con exactitud las operaciones mercantiles de cada contribuyente, y le posibilitan efectuar actuaciones administrativas automatizadas atendiendo a la masividad de cobertura que le asiste el sistema de facturación electrónica, dejando atrás de que el contribuyente fiscalizado ponga a disposición del SII sus libros contables y/o libros adicionales para recién, proceder a fiscalizar y cobrar las diferencias de impuestos que de ello resulten.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

CHILE. Ministerio de Justicia. 1865. Código de Comercio. 23 noviembre 1865.

CHILE. Ministerio de Hacienda. 2018. Decreto N° 682: Modifica Decreto Supremo N° 55, de 1977, del Ministerio de Hacienda. 08 febrero 2018.

CHILE. Ministerio de Hacienda. 1980. Decreto con Fuerza de Ley N° 7: Fija texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y adecua disposiciones legales que señala. 15 octubre 1980.

CHILE. Ministerio de Justicia. 2000. Decreto con Fuerza de Ley N°1, de 20 de marzo de 2018, fija texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil; de la Ley N° 4.808, sobre Registro Civil, de la Ley N° 17.344, que autoriza cambio

de nombres y apellidos, de la Ley N° 16.618, Ley de Menores, de la Ley N° 14.908, sobre abandono de familia y pago de pensiones alimenticias, y de la Ley N° 16.271, de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. 30 mayo 2000.

CHILE. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley N° 825: Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. 31 diciembre 1974.

CHILE. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley N° 830: Código Tributario. 31 diciembre 1974.

CHILE. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley N° 824: Ley sobre Impuesto a la Renta. 31 diciembre 1974.

CHILE. Ministerio de Hacienda. 1977. Decreto Supremo N° 55: Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. 02 febrero 1977.

CHILE. Ministerio de Hacienda. 2018. Decreto N° 682: Modifica Decreto Supremo N°55, de 1977, del Ministerio de Hacienda. 28 febrero 2018.

CHILE. Ministerio de Justicia. 1902. Ley N° 1552: Código de Procedimiento Civil. 30 agosto 1902.

CHILE. Ministerio de Hacienda. 2014. Ley N° 20.727: Introduce modificaciones a la legislación tributaria en materia de factura electrónica y dispone otras medidas que indica. 31 enero 2014.

CHILE. Ministerio de Hacienda. 1965. Ley N° 16.282: Fija disposiciones para casos de sismos o catástrofes, establece normas para la reconstrucción de la zona afectada por el sismo de 28 de marzo de 1965 y modifica la Ley N° 16.250. 28 julio 1965.

CHILE. Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción; Subsecretaría de Economía, Fomento y Reconstrucción. 2002. Ley N° 19.799: Sobre documentos electrónicos, firma electrónica y servicios de certificación de dicha firma. 12 abril 2002.

CHILE. Corte Suprema de Justicia. Rol N° 312-2009, caratulada como “Coliumo Inversiones Limitada con Servicio de Impuestos Internos”.

CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2003. Resolución Exenta SII N° 45: Establece normas y procedimientos de operación respecto de los documentos tributarios electrónicos. 01 septiembre 2003.

CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2006. Resolución Exenta SII N° 93: Complementa Res. Ex. SII N°45, de 01.09.2003 y Res. Ex. SII N°86, de 01.09.2005, permitiendo la incorporación al sistema de facturación electrónica de personas y entidades que no son contribuyentes de IVA. 02 agosto 2006.

CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2017. Resolución Exenta SII N° 68: Modifica Res. Ex. SII N° 61, de 12.07.2017, ampliando universo de contribuyentes eximidos de llevar Libro de Compras y Ventas. 31 julio 2017.

CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2017. Resolución Exenta SII N° 61: Crea Registro de Compras y Ventas; exime a contribuyentes que se indican de la obligación de llevar Libro de Compras y Ventas, o solamente de compras; y deroga resoluciones que se indican. 12 julio 2017.

CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2014. Resolución Exenta SII N° 05: Establece obligación de presentar declaraciones juradas semestrales que indica, deroga Resolución Exenta SII N° 117, del 03 de octubre de 2011.

CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2014. Resolución Exenta N°129: Establece los requisitos que deben cumplir el Libro de Ingresos y Egresos y el Libro de Caja, que se exige llevar a los contribuyentes que se acojan al régimen simplificado de tributación del artículo 14 Ter Letra A), de la Ley sobre Impuesto a la Renta. 31 diciembre 2014.

CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Resolución Exenta N°124: Establece obligación de llevar Libro Auxiliar de Control del Límite de Ventas o Ingresos, de los contribuyentes acogidos a un régimen de renta presunta, que no estén obligados a llevar Libro de Compras y Ventas y que no califiquen como microempresas. 31 diciembre 2015.

Cabello, N. 2010. [en línea]. Marco Regulatorio de la Contabilidad en Chile. <<https://blogconsultorasur.wordpress.com/2010/10/16/marco-regulatorio-de-la-contabilidad-en-chile/>> [consulta: 21 marzo 2018].

Fernandez, F.J. 2004. El documento electrónico en el derecho civil chileno. Análisis de la Ley 19.799. [en línea]. Revista Ius et Praxis, (2) <[https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0718-00122004000200005](https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122004000200005)> [consulta: 30 marzo 2018]

FacturaenLínea. 2017. Sistema para factura electrónica: Documento Tributario Electrónico. [en línea]. <<http://www.facturaenlinea.cl/blog/sistema-para-factura-electronica/>> [consulta: 11 abril 2018].

Hernández, R. 2007. Metodología de la Investigación. México, McGraw-Hill.

Jijena, R.J. 1998. Naturaleza jurídica y valor probatorio del documento electrónico. El caso de la declaración de importación electrónica o mensaje CUSDEC. [en línea]. Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso XIX. <<http://www.rdpucv.cl/index.php/rderecho/article/viewFile/428/401>> [consulta: 20 mayo 2018].

La Tercera. 2014. La evolución de la factura electrónica en Chile y el mundo. [en línea] La Tercera en Internet. Abril, 2014. <<https://www.telecheque.cl/noticias/la-evolucion-de-la-factura-electronica-en-chile-y-el-mundo/>> [consulta: 23 mayo 2018]

Navea & Leal, 2014. Factura electrónica. [en línea]. Revista de Estudios Tributarios, (10). <<https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40768/42325>> [consulta: 23 mayo 2018]

Seres. 2017. [en línea]. Latinoamérica lidera la factura electrónica mundial. Blog group seres. <<http://blog.groupseres.com/latinoam%C3%A9rica-lidera-la-factura-electr%C3%B3nica-mundial>> [consulta: 23 mayo 2018].

Selltiz, C. 1980. Métodos de investigación en las relaciones sociales. Madrid, Ediciones Rialp, S.a.

Servicio de Impuestos Internos. 2003. Avances de etapa de plan piloto. [en línea]. <[http://www.sii.cl/factura\\_electronica/plan\\_piloto.htm#Empresas%20Participantes](http://www.sii.cl/factura_electronica/plan_piloto.htm#Empresas%20Participantes)> [consulta: 07 junio 2018].

Servicio de Impuestos Internos. 2003. SII inicia masificación de la factura electrónica. [en línea]. <<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2003/020903noti01jo.htm>> [consulta: 07 junio 2018].

Servicio de Impuestos Internos. Lo que debe saber sobre la obligatoriedad de emitir factura electrónica. [en línea]. <[http://www.sii.cl/material\\_inf/obligatoriedad\\_FE.pdf](http://www.sii.cl/material_inf/obligatoriedad_FE.pdf)> [consulta: 07 junio 2018].

Servicio de Impuestos Internos. 2017. Preguntas frecuentes. [en línea]. <[http://www.sii.cl/preguntas\\_frecuentes/catastro/001\\_012\\_0530.htm](http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/catastro/001_012_0530.htm)>. [consulta: 10 junio 2018].

Servicio de Impuestos Internos. 2016. Cuenta Pública 2015. (2016). [en línea]. <[http://www.sii.cl/cuenta\\_publica/CP2015.pdf](http://www.sii.cl/cuenta_publica/CP2015.pdf)> [consulta: 10 junio 2018].