

## DIGITALIZACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN CHILE

**Francisco Ossandón Cerda**

Magíster en Tributación, Universidad de Chile  
Abogado, Universidad Diego Portales  
Abogado en Servicio de Impuestos Internos  
Colaborador CET, Universidad de Chile

**Resumen:** Las nuevas tecnologías han producido cambios importantes en la sociedad durante los últimos años. Las legislaciones tributarias de todo el mundo se han sumado a esta tendencia incorporando la tecnología a los impuestos. En nuestro país, por un lado, los contribuyentes se han visto paulatinamente obligados a efectuar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por medios digitales. Por otro lado, el Servicio de Impuestos Internos cuenta en la actualidad con diversas facultades de fiscalización a través de estos mismos medios. El presente artículo busca mostrar cómo se ha llevado a cabo esta transformación digital de las obligaciones tributarias en Chile, abordando los principales hitos que se han desarrollado a través de años, y que van desde la facturación electrónica hasta la reciente Ley N° 21.210, que moderniza la legislación tributaria.

**Palabras claves:** Digitalización, obligaciones tributarias, facturación electrónica, fiscalización electrónica, servicios electrónicos

### 1. INTRODUCCIÓN

La digitalización es un fenómeno social caracterizado por difuminar las líneas entre lo físico, digital y biológico (Schwab, 2016). La masificación de herramientas tecnológicas como computadoras, teléfonos móviles, internet, y redes sociales, ha cambiado la forma en cómo vivimos, trabajamos y nos relacionamos. En el

plano económico, durante las últimas décadas han surgido diversas empresas cuyos modelos de negocios se basan casi exclusivamente en el desarrollo de estas herramientas, como es el caso de los gigantes tecnológicos Apple, Amazon, Microsoft y Facebook.

Los impuestos no son ajenos a esta realidad y así como han ocurrido cambios en la sociedad, los sistemas impositivos también han sufrido modificaciones. En el ámbito internacional, por ejemplo, destaca toda la problemática relacionada con la tributación de la economía digital, discusión sostenida principalmente por los países miembros de la OCDE, y que en síntesis se refiere a cómo y dónde deben tributar aquellas empresas que ofrecen bienes y servicios transfronterizos por medio de plataformas digitales u otros medios análogos. Si bien la discusión sigue a la fecha sin una solución consensuada, nuestro país optó recientemente por gravar con IVA ciertos servicios digitales proveídos por no residentes ni domiciliados en Chile, en línea con las recomendaciones transitorias de la OCDE.

Otra consecuencia importante que el fenómeno digital ha traído para los impuestos además de lo mencionado anteriormente, y que será en definitiva el objeto de estudio de este artículo, dice relación con la paulatina digitalización de las obligaciones tributarias. Desde hace varios años los países han introducido modificaciones a sus legislaciones para incorporar la tecnología al cumplimiento de las obligaciones tributarias, posibilitando o exigiendo en muchos casos, que la declaración y el pago de impuestos se realice en línea, que los contribuyentes emitan documentación tributaria por medios tecnológicos o que los trámites se realicen por internet. Estas medidas otorgan un poderoso insumo a los organismos fiscalizadores, quienes cuentan con una gran cantidad de información en forma electrónica, lo que les permite a su vez desarrollar herramientas digitales para procesar y analizar estos datos de forma masiva, y así cumplir de manera más efectiva su labor fiscalizadora. Pero al mismo tiempo presentan desafíos, porque la administración debe ser capaz de desarrollar los sistemas necesarios para su implementación, y los contribuyentes por su lado deben ser capaces de entenderlos y utilizarlos.

A comienzos del año 2000, nuestro país emprendió un proceso gradual de incorporación tecnológica a los procesos tributarios, encabezado por el Servicio de Impuestos Internos (en adelante, “Servicio” o “SII”). La introducción de la facturación electrónica como un plan piloto voluntario en 2002 —actualmente obligatoria para todos los contribuyentes— supuso el gran puntapié inicial a la transformación digital de la institución y de los impuestos en general. Esto permitió con posterioridad la creación del registro de compras y ventas, por ejemplo, herramienta que le otorga a la autoridad tributaria la posibilidad de monitorear el cumplimiento de los contribuyentes respecto al IVA. La adaptación

digital de los impuestos se ha acelerado con los años y su más reciente expresión es la publicación de la Ley N° 21.210 en febrero de este año, que “moderniza la legislación tributaria”. Dicho cuerpo normativo incluye nuevos elementos en esta dirección, como es la obligación de emitir boletas de ventas y servicios electrónicas; la creación de un expediente electrónico y de una carpeta tributaria electrónica de los contribuyentes; el registro y pago del IVA a los servicios digitales de manera simplificada y en línea; entre otros.

Este último cambio legislativo ocurrió de forma simultánea con la llegada al país del virus SARS-CoV-2, más conocido como COVID-19 o simplemente coronavirus, que ha forzado a las personas a mantener distanciamiento físico y a evitar la salida masiva a lugares públicos. Producto de ello, así como de las cuarentenas obligatorias dispuestas por la autoridad, muchas oficinas de atención del Servicio cerraron sus puertas, y la gran mayoría de la interacción entre la autoridad y los contribuyentes ha debido realizarse por varios meses 100% en línea, lo que ha precipitado inevitablemente algo que buscaba hacerse de una manera más gradual.

En virtud de lo señalado, el objetivo de este artículo es discutir cómo la tecnología ha impactado a los impuestos en nuestro país tanto desde la perspectiva de la administración tributaria como de los contribuyentes. Son muchas las expresiones que involucra la transformación digital de los impuestos, sin embargo, en el presente artículo nos limitaremos a revisar la digitalización de las obligaciones tributarias a través de sus principales elementos. No obstante, como consecuencia de dicho proceso, también mencionaremos ciertas facultades del Servicio para fiscalizar por medio de sistemas electrónicos, por un lado, y la creciente relación digital entre los contribuyentes y la administración tributaria, por otro.

De esta manera, en el siguiente capítulo abordaremos algunos aspectos generales sobre la digitalización y las administraciones tributarias. En el capítulo tercero observaremos el proceso de digitalización de las obligaciones relacionadas con el Impuesto sobre las Ventas y Servicio, quizás el de mayor importancia en nuestro país. Destacaremos cuestiones como la facturación electrónica, el registro de compras y ventas, las declaraciones de impuestos, y el cumplimiento en el IVA a los servicios digitales. El capítulo cuarto se refiere a la digitalización de ciertas obligaciones en el Impuesto sobre la Renta, como las declaraciones juradas y las boletas de honorarios. El capítulo quinto aborda la digitalización del ciclo de vida del contribuyente y el concepto de expediente electrónico. El capítulo sexto trata sobre los efectos de la tecnología en lo que a la fiscalización por sistemas tecnológicos se refiere. Finalmente, en el séptimo capítulo se efectúan algunos comentarios sobre cómo la tecnología ha producido cambios en la relación entre la autoridad tributaria y los contribuyentes.

## 2. ASPECTOS GENERALES SOBRE LA DIGITALIZACIÓN Y LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

En 1965, el cofundador de Intel, Gordon E. Moore, formuló lo que posteriormente fue conocido como la “Ley de Moore”. El ingeniero se percató que cada dos años se duplicaba el número de transistores contenidos en un microprocesador, mientras que sus costos de fabricación disminuían. Predijo que esta tendencia continuaría por varias décadas, lo que llevaría inevitablemente a un desarrollo exponencial y estable de las tecnologías electrónicas (Shelf and Leland, 2015). Desde su formulación original esta “Ley” se ha estado cumpliendo casi al pie de la letra, lo que explicaría en buena parte los disruptivos avances tecnológicos que han ocurrido durante los últimos años que van desde la masificación de los computadores portátiles, hasta el desarrollo de la inteligencia artificial.

Gracias al surgimiento de estas nuevas tecnologías y al flujo de información sin precedentes, se ha creado un cambio fundamental en la economía mundial (OCDE, 2017). La digitalización se ha transformado en una pretensión —y en muchos casos, una necesidad— de las empresas, quienes han visto estos cambios como una oportunidad para modernizar sus modelos de negocios tradicionales o para crear nuevos. Por su parte, los gobiernos, conscientes del contexto tecnológico, también han actualizado la prestación de sus servicios públicos en este siglo. Como explica la OCDE (2019a), las eventuales reformas al sector público ahora siempre deben tener en cuenta las tendencias, posibles repercusiones y el papel de las tecnologías digitales en el logro de sus objetivos.

A raíz de lo anterior, han surgido iniciativas como los gobiernos digitales, gobiernos electrónicos o e-gobiernos, que buscan dar respuestas a este nuevo paradigma, implementando herramientas informáticas como las tecnologías de la información y las comunicaciones en la interacción entre la administración y los ciudadanos.<sup>1</sup>

Desde la perspectiva fiscal, los cambios tecnológicos han afectado a las administraciones tributarias en gran medida. Recordemos que estos organismos tienen como objetivo principal la aplicación, fiscalización y cobranza de impuestos; tarea que deben realizar conforme a las atribuciones entregadas por la ley (Alink y van Kommer,

---

1 En el caso chileno, como un hito en esta dirección destaca con fecha 11 de noviembre de 2019 la publicación de la Ley N° 21.180 sobre transformación digital del Estado. Su objetivo principal es “dar inicio al proceso de digitalización y modernización de los procedimientos administrativos seguidos ante los órganos de la administración, implementando medidas como expedientes electrónicos, comunicaciones entre órganos estatales por medios electrónicos, notificaciones vía correo electrónico, entre otras.”

2000). Hoy en día existe el consenso generalizado de que la meta básica de una administración tributaria moderna es elevar los niveles de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes mediante dos líneas de acción: facilitar servicios a quienes quieran cumplir y emprender acciones más severas contra quienes evaden o cometen fraude fiscal (Collosa, 2019). Para alcanzar los objetivos mencionados, la tecnología juega un papel fundamental.

Los servicios a los contribuyentes relacionados con los canales de atención y asistencia, por ejemplo, han pasado de tradicional atención física en oficinas a la atención por medio centros de llamados, páginas webs funcionando 24/7, aplicaciones para smartphones, correos electrónicos, asistentes virtuales y sistemas de preguntas frecuentes (Gascón y Redondo, 2020). Todo ello ha ido en paralelo al desarrollo de *softwares* por parte de la administración tributaria, que permite a los contribuyentes realizar diversas gestiones por medios digitales, y que responden a la creciente exigencia de efectuar el cumplimiento tributario por medios electrónicos como emitir documentos tributarios, llevar contabilidad o declarar por impuestos por internet.

En lo que a la fiscalización se refiere, las instituciones comenzaron aplicando auditorías de selección aleatorias o en enfocándose en aquellos que no tuvieran fiscalizaciones en periodos anteriores recientes. Posteriormente, se desarrollaron metodologías basados en análisis estadísticos y en la construcción de ratios tributarios y financieros, lo cual evolucionó a la creación de sistemas basados en modelos de riesgo, que transforman la información tributaria en indicadores que permitan clasificar a los contribuyentes por riesgo de cumplimiento (Castellón y Velásquez, 2011).

El Servicio de Impuestos Internos de Chile ha hecho suya esta visión, adoptando un plan estratégico desde el año 2015 que se conoce como Modelo de Gestión de Cumplimiento Tributario (“MGCT”), el cual se basa en análisis de riesgo, caracterizado por un fuerte énfasis preventivo que deja atrás la mirada puramente correctiva, y que conlleva acciones de tratamiento proporcionales.<sup>2</sup> Este modelo tiene distintas expresiones, pero destacan dos. En primer lugar, existe un mapa de brechas, cuyo principal objetivo es tener una mirada global y operacional de los niveles de cumplimiento tributario de las diferentes obligaciones tributarias de registro, entrega de información, declaración y pago de impuestos, permitiendo

---

<sup>2</sup> Servicio de Impuestos Internos, Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario para el año 2018. En línea: <[http://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/plan\\_cumplimiento\\_tributario2018](http://www.sii.cl/sobre_el_sii/plan_cumplimiento_tributario2018)> Consultado en marzo de 2020.

conocer los niveles de cumplimiento de diferentes territorios o sectores económicos y sobre ello establecer estrategias diferenciadas. En segundo lugar, también se implementó una clasificación de riesgo global por contribuyente que, en base a 217 atributos relacionados a través de una moderna plataforma tecnológica, permite establecer de manera técnica la disposición de un contribuyente a cumplir con sus obligaciones tributarias.<sup>3</sup>

Gracias a la digitalización de la información tributaria, las autoridades han podido perfeccionar los modelos de riesgo y las acciones de tratamiento como en el caso mencionado anteriormente. Para ello, han debido desarrollar herramientas que se hagan cargo del fenómeno denominado *big data*, que en términos sencillos se refiere al manejo de grandes volúmenes de datos. Es así como para la planificación de auditorías, por ejemplo, durante los últimos años se han incorporado técnicas de *data mining* e inteligencia artificial, principalmente para detectar patrones de fraude o evasión (Castellón y Velásquez, 2011).

Por otro lado, las tecnologías digitales también han creado oportunidades para las administraciones tributarias, ofreciendo soluciones para facilitar la colaboración entre las autoridades y así combatir la evasión (Comisión Europea, 2018). En este ámbito destaca el desarrollo del *Common Reporting Standard* (CRS) por parte de la OCDE, que es una instancia de intercambio de información financiera automática de contribuyentes entre más de 100 países, de la cual participa Chile, y que tiene por finalidad combatir la evasión tributaria global.<sup>4</sup> La tecnología digital ha posibilitado la coordinación sin precedentes entre diversas jurisdicciones.

Respecto al nivel de adopción digital de las administraciones tributarias en el mundo, un estudio de la consultora EY del año 2017 identifica cinco etapas: (i) declaración electrónica de impuestos; (ii) contabilidad o documentación tributaria electrónica; (iii) acceso a otra documentación electrónica; (iv) auditorías electrónicas y, por último, (v) evaluación electrónica en tiempo real.<sup>5</sup>

El primer paso sería la digitalización del proceso de declaración de impuestos, y la mayoría de los países han resuelto completamente este desafío de simplificación.

---

3 *Ídem.*

4 Chile suscribió con fecha 24 de octubre de 2013 el acuerdo internacional base denominado *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, el cual fue publicado en el Diario Oficial con fecha 7 de noviembre de 2016.

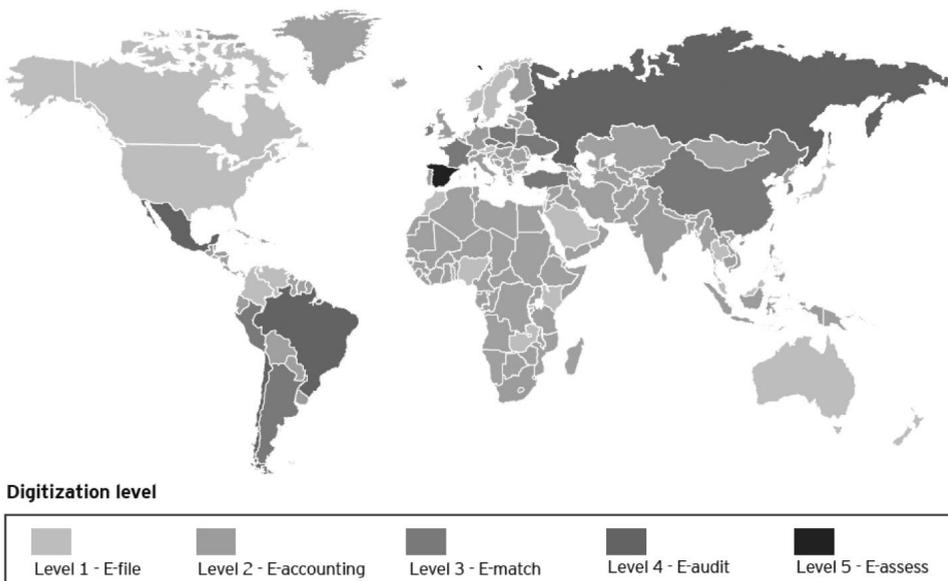
5 El estudio efectúa la prevención que no todos los gobiernos recogen la misma información o la tratan de la misma manera bajo este modelo. En consecuencia, la adopción digital no es necesariamente lineal.

El segundo paso sigue siendo parte de un proceso de digitalización puro, y su objetivo es desmaterializar documentación tributaria como la contabilidad y las facturas. El uso de esta fuente de datos para cotejar y realizar auditorías fiscales sobre esta base es el tercer paso: implica también que la administración tiene acceso a documentación adicional, por ejemplo, datos de los extractos bancarios de diferentes jurisdicciones, detalles de las relaciones con terceros, transacciones entre empresas, etc. El cuarto paso de la auditoría electrónica se alcanza cuando las autoridades fiscales son capaces de industrializar este análisis de minería de datos y multiplicar las auditorías fiscales realizadas sobre sus resultados: los contribuyentes en esta etapa reciben evaluaciones electrónicas de auditoría con tiempo limitado para responder. El quinto paso de la evaluación electrónica implicará que la administración está literalmente conectada a los sistemas contables y fiscales de los contribuyentes para verificar el flujo de información en tiempo real (Laizet, 2019).

A continuación, se presenta una imagen elaborada por EY (2017) que da cuenta de la adopción de estos cinco niveles para el año 2017:

### Imagen N° 1 Nivel de digitalización de las administraciones tributarias para el año 2017

Current state of digitization level across the globe



Como puede apreciarse, de acuerdo con el estudio nuestro país se situaría en el cuarto nivel al igual que México y Brasil, lo que supone un alto grado de digitalización en comparación con los otros países de la región e incluso de Europa. En los capítulos siguientes detallaremos cómo se ha llevado a cabo esta adopción digital, destacando los principales hitos y facultades entregadas a la administración tributaria chilena.

### **3. DIGITALIZACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS RELACIONADAS CON EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS Y SERVICIOS**

En términos generales puede decirse que los impuestos cumplen tres objetivos. En primer lugar, tienen una finalidad de recaudación, debido a que son necesarios para solventar los gastos de interés general de la nación y para que los gobiernos puedan llevar a cabo sus programas sociales. En segundo lugar, los impuestos son instrumentos o herramientas de la política económica. Generalmente las economías de mercado generan una distribución del bienestar económico que suele ser muy inequitativa, por lo tanto, se le asigna al Estado la tarea de producir una redistribución del bienestar económico que satisfaga algún criterio de equidad o que al menos reduzca la inequidad inicial. Esto se realiza mayormente a través de los tributos (Yáñez, 2016). En tercer lugar, los impuestos tienen una finalidad regulatoria o de modelación de conductas.

Atendido los fines de los impuestos, se desprende que la principal y más importante obligación tributaria es el pago de éstos. Tanto es así que usualmente los autores tienden a definir los impuestos en función de esta obligación. Por ejemplo, para Sáinz de Bujanda (1992) los impuestos son “una obligación cuya prestación consiste en entregar una suma de dinero que constituye para el ente público acreedor el ingreso tributario”.

Pero, si bien el pago de impuestos es la principal obligación tributaria, no es la única. Para que la finalidad del tributo, es decir la exacta y tempestiva prestación pecuniaria sea cumplida, hacen falta medidas legales y administrativas dirigidas a asegurar o a controlar el cumplimiento de la prestación (Jarach, 1982). Una limitación fundamental para la tributación es que los gobiernos deben poder observar las transacciones en la economía para poder gravarlos (Pomeranz, 2013). Así, existen un conjunto de otras relaciones jurídicas entre el fisco y los contribuyentes; deberes accesorios tendientes a auxiliar el pago de impuestos y a mejorar el cumplimiento de la obligación tributaria. Todas estas obligaciones accesorias de alguna u otra manera ayudan a cumplir este propósito, ya que proveen información y herramientas a las administraciones tributarias.

El sistema tributario chileno se compone de una serie de impuestos siendo los principales en términos de importancia en la recaudación el Impuesto sobre las Ventas y Servicios (en adelante “IVA”) y el Impuesto sobre la Renta (en adelante “Renta”). Ambos explican más del 90% de ingresos tributarios para el fisco, tal como muestra el Cuadro N° 1 siguiente.

**Cuadro N° 1**  
**Ingresos tributarios anuales como porcentaje del total 2010-2018**

<b>Impuesto</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
Impuesto a la Renta	40,3%	42,7%	41,8%	39,6%	37,6%	42,2%	39,6%	40,2%	42,1%
IVA	47,8%	44,8%	45,9%	48,7%	49,5%	47,7%	48,5%	49,0%	47,3%
Impuestos Específicos	8,9%	8,3%	8,3%	8,7%	9,1%	8,6%	8,7%	8,5%	8,0%
Actos Jurídicos	1,2%	1,3%	1,4%	1,1%	1,1%	1,0%	1,6%	1,7%	1,7%
Comercio Exterior	1,5%	1,4%	1,4%	1,3%	1,4%	1,2%	1,1%	1,0%	1,0%
Impuestos Varios	1,2%	1,6%	2,2%	1,7%	1,5%	1,9%	2,2%	2,4%	2,5%
Otros	-0,8%	-0,1%	-1,0%	-0,9%	-0,1%	-2,5%	-1,3%	-2,5%	-2,2%
Ingresos Tributarios	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

*Fuente: Elaborado por la Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios del SII, en base a los Informes de Ingresos Fiscales de la Tesorería General de la República. Disponible en <http://www.sii.cl>.*

Un estudio realizado por Patricio Barra y Michel Jorratt en 1999 destaca el hecho que las formas de incumplimiento y evasión del IVA son también formas de evasión del Impuesto a la Renta de Primera Categoría y, a su vez, formas de evasión del Impuesto Global Complementario. Específicamente, los autores concluyeron que para el año 1997, “alrededor de un 75% de la evasión de Primera Categoría se explica por la evasión de IVA y, consecuentemente, el mismo porcentaje de la evasión de Global Complementario se explica también por evasión de IVA. Esto permite estimar que la evasión de este último gravamen llega a explicar en forma directa e indirecta en torno al de un 80% de la evasión total.” Concluyen que

“lo anterior pone de manifiesto la importancia de invertir mayores esfuerzos de fiscalización en el IVA.”

Dada la importancia del IVA en la recaudación —en términos porcentuales y porque su evasión acarrea una merma en la recaudación en otros impuestos— generalmente se concentran en este tributo diversos mecanismos de control tributario u obligaciones accesorias, como es la emisión de facturas o la confección de libros auxiliares, por ejemplo. Estas obligaciones han transitado desde el papel a medios digitales durante los últimos años en nuestro país.

En consecuencia, en el presente capítulo analizaremos los siguientes aspectos relacionados con el IVA y la digitalización de sus obligaciones: (i) la facturación electrónica; (ii) el registro de compras y ventas electrónico; (iii) las declaraciones del impuesto por medios digitales, y; (iv) el registro y pago del IVA a los servicios digitales. Pero antes, y para llegar a ello, comenzaremos por describir sus elementos principales.

### **3.1 Generalidades del Impuesto sobre las Ventas y Servicios y sus obligaciones accesorias**

La Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante “LIVS”) se encuentra contenida en el D.L. 825 de 1974. Este cuerpo normativo regula el IVA, que es un impuesto indirecto sobre el consumo y que grava con una tasa general y única de un 19% la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, la prestación de servicios, y los hechos que la ley asimila a alguno de los anteriores, si se cumplen en todos los casos ciertos requisitos.

En el sistema chileno de IVA se aplica un método de “impuesto contra impuesto” porque el resultado que va a afectar al contribuyente, es decir, la declaración mensual del tributo, está determinado por una parte por el crédito fiscal —sumatoria del IVA que el contribuyente tuvo que soportar por la adquisición de bienes o servicios—, y por otra, por el débito fiscal —el IVA que se recarga en las ventas o en la prestación de servicios— que efectuó el mismo contribuyente durante el mes calendario correspondiente. En consecuencia, es un impuesto al consumo, debido a que es el consumidor final quien sufre el menoscabo patrimonial, manteniéndose el principio de neutralidad respecto de los partícipes en la cadena de producción (Escalona, 2014).

La administración del IVA en Chile se basa en el concepto de “autocumplimiento”, porque son los propios contribuyentes los responsables de calcular, declarar y cumplir con su obligación de IVA, sin la intermediación de funcionarios de la administración

tributaria (Pavez, 2005). No obstante, para cumplir con sus obligaciones, las empresas tienen que llevar libros de ventas y compras con los correspondientes documentos originales de las transacciones, a fin de registrar los montos declarados de sus débitos y créditos fiscales<sup>6</sup>. Por consiguiente, el libro de compras contiene documentación sobre las ventas de los proveedores de las empresas. A su vez, la empresa cliente mantiene un registro sobre las ventas del proveedor, lo que permite a la autoridad fiscal la posibilidad de cotejar los registros de ambas empresas entre sí (Pomeranz, 2013), y detectar si existe alguna inconsistencia.

Adicionalmente, en el IVA existe lo que se ha llamado “contraposición de intereses” entre quien opera como comprador y quien opera como vendedor. Esa característica, que a juicio de muchos autores es el factor clave del IVA, origina un aliciente de cumplimiento porque cada contribuyente tiene incentivos a demostrar y contabilizar el IVA pagado en sus compras, al objeto de deducirlo contra la obligación que le corresponde por sus ventas. Esta contraposición desaparece en la venta al consumidor final, ya que éste último no tiene derecho a la deducción, de manera que allí el riesgo de evasión se intensifica (Pavez, 2005).

La documentación que se debe registrar en los libros de compras y ventas en nuestro país corresponde principalmente a las facturas emitidas o recibidas por los contribuyentes. Pero existen otros documentos tributarios que también van a tener importancia a la hora de calcular el impuesto a pagar, a saber:

- a) Facturas: Según el Diccionario Básico Tributario Contable del SII, las facturas son documentos tributarios que los comerciantes envían usualmente a otro comerciante, con el detalle de la mercadería vendida, su precio unitario, el total del valor cancelable de la venta y, si correspondiera, la indicación del plazo y forma de pago del precio.<sup>7</sup> Los contribuyentes tienen la obligación de emitir facturas respecto de sus ventas o servicios (incluso aquellos exentos), por las operaciones que realicen con otros contribuyentes vendedores, importadores y prestadores de servicios.<sup>8</sup>
- b) Notas de crédito: Las notas de crédito disminuyen el valor de una factura a causa de descuentos o bonificaciones otorgados con posterioridad a la facturación, o debido a devoluciones de bienes y/o resciliación de servicios.<sup>9</sup>

---

6 Artículo 59° de la LIVS y artículo 74° del Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, D.S. N° 55 de 1977, del Ministerio de Hacienda (en adelante, “Reglamento”)

7 Servicio de Impuestos Internos. Diccionario Básico Tributario Contable. En línea: < [http://www.sii.cl/diccionario\\_tributario/dicc\\_f.htm](http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_f.htm) > Consultado en febrero de 2020.

8 Artículo 53, letra a), Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

9 Artículo 57, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

- c) Notas de débito: Las notas de débito aumentan el valor del impuesto facturado a causa de diferencia de precios y/o intereses.<sup>10</sup>
- d) Facturas de compra: Una factura de compra cambia el sujeto obligado al pago del impuesto, generalmente, por tratarse de contribuyentes de difícil fiscalización y/o bajo cumplimiento tributario. Es el comprador quien de manera excepcional emite la factura y se encarga de enterar el impuesto, total o parcialmente, en arcas fiscales.
- e) Liquidación factura: La liquidación factura es un documento tributario en que se refunde la liquidación de ventas emanadas de un contrato de consignación, y la facturación de la comisión pactada entre el consignante y el consignatario.<sup>11</sup>
- f) Boleta de ventas y servicios: Las boletas son los comprobantes tributarios que acreditan la venta de un producto o servicio a un consumidor final.

Todos estos documentos, en definitiva, van a incidir en el monto final del impuesto a declarar y pagar por parte de los contribuyentes, ya sea aumentando o disminuyendo el crédito y débito fiscal, según corresponda.

Como es posible apreciar, es de vital importancia que la administración tributaria pueda acceder a estos documentos, porque eso le permitirá verificar si la obligación principal está cumpliéndose de forma debida. Antiguamente, las formas de controlar o acceder a esta documentación eran mediante el timbraje físico<sup>12</sup>, las auditorías (masiva o selectivas) y la fiscalización en terreno. Pero hoy en día esto ha cambiado gracias a la tecnología. Por medio de la obligación de llevar registros en forma electrónica, a través de los sistemas que el propio Servicio provee (o que deben ser compatibles con éste), la autoridad tributaria puede acceder a esta información de forma remota y de una manera más rápida. Todo lo anterior tiene un pilar fundamental y ese no es otro que la facturación electrónica.

---

10 *Ídem*.

11 Servicio de Impuestos Internos. Preguntas Frecuentes. En línea: <[http://www.sii.cl/preguntas\\_frecuentes/catastro/001\\_012\\_0247.htm](http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/catastro/001_012_0247.htm)> Consultado en febrero de 2020

12 El timbraje de documentos en papel es un procedimiento que legaliza los documentos necesarios para respaldar las diferentes operaciones que los contribuyentes realizan al llevar a cabo sus actividades económicas, y que consiste en la autorización del SII de rangos de documentos a emitir por medio de la aplicación de un timbre seco en cada documento y sus copias. Más información disponible en el sitio del SII. En línea <[http://www.sii.cl/como\\_se\\_hace\\_para/timbraje/timbrar\\_documentos.pdf](http://www.sii.cl/como_se_hace_para/timbraje/timbrar_documentos.pdf)> Consultado en febrero de 2020.

## 3.2 Facturación electrónica

### 3.2.1 Antecedentes generales

La emisión de documentos tributarios en Chile estuvo ligada desde sus inicios al timbraje físico de los mismos para legalizar los documentos en papel que respaldaban las operaciones que los contribuyentes realizaban para llevar a cabo sus actividades económicas, lo cual consistía en la aplicación de un timbre de cuño en cada documento y sus respectivas copias (Barraza, 2018a).

Sin embargo, debido a la gran cantidad de documentos que debían ser legalizados, a los costos de impresión, a la pérdida de tiempo en el traslado de los contribuyentes a las oficinas del Servicio para realizar dicha autorización, y a la poca eficiencia en la fiscalización de documentos físicos, la autoridad administrativa convocó en el 2002 a un plan piloto para evaluar la factibilidad un modelo de facturación electrónica.<sup>13</sup> Una vez superado con éxito las pruebas iniciales, al año siguiente, se abrió el proceso voluntario de inscripción para que todos los contribuyentes para que, cumpliendo ciertos requisitos legales y técnicos, pudieran acogerse a este sistema. Nació entonces el concepto de Documento Tributario Electrónico (en adelante “DTE”).

La Resolución Ex. N° 45 de 2003 del SII, estableció el procedimiento y los requisitos para que los contribuyentes pudieran operar bajo esta nueva modalidad, definiendo a los DTE como un “documento electrónico generado y firmado electrónicamente por un emisor electrónico, que produce efectos tributarios y cuyo formato está establecido por el SII”. Los documentos que los contribuyentes podían emitir en base a esta resolución eran factura electrónica, tanto afecta como exenta, nota de crédito electrónica, nota de débito electrónica, factura de compra electrónica y guía de despacho electrónica.

Todo documento tributario electrónico que se emita, hasta el día de hoy, debe contener una firma electrónica digital, la que permite autenticar su origen y asegurar su integridad (Andrews et. al, 2004). De esta manera, para solicitar los folios, un firmante o signatario autorizado debe autenticarse con certificado digital en el sitio Web del Servicio, que constituye la identificación electrónica de un emisor electrónico y que le permite realizar operaciones tributarias autenticadas (operaciones en las que se asegura en forma certera la identidad del emisor).<sup>14</sup>

---

13 En el plan piloto participaron ocho grandes empresas nacionales de la época: Agrosuper, Embotelladora Andina, Entel PCS, Ideal, Sodimac, Supermercados Montecarlo, Telefónica y NIC de la Universidad de Chile (Andrews et. al, 2004).

14 Resolución Ex. N° 45 de 2003, Servicio de Impuestos Internos.

Si bien en un principio los contribuyentes que deseaban emitir DTE debían hacerlo exclusivamente a través de un software disponible en el mercado, o mediante un desarrollo propio de sus sistemas el cual debía ser certificado previamente por el SII, en 2005, dos años después de la entrada en vigencia de la facturación electrónica en Chile, se creó el Sistema de Facturación Gratuito del SII, llamado en sus inicios Portal MiPyme (Barraza, 2018a). A partir de ese año, se autorizó como emisores de documentos tributarios electrónicos a los contribuyentes que se inscribían en la aplicación de facturación electrónica gratuita del Servicio. Para ello, debían cumplir ciertos requisitos, tales como: poseer inicio de actividades vigente con verificación positiva; tener la calidad de contribuyente de IVA; no tener la condición de querrellado o procesado por delito tributario; haber emitido 100 facturas o menos en los últimos 12 meses y tener ventas anuales que no superen los \$500 millones, entre otros.<sup>15</sup>

### **3.2.2 La universalización de la factura electrónica**

Con fecha 31 de enero de 2014, se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.727, que introdujo modificaciones a la legislación tributaria en materia de facturación electrónica. De acuerdo con el mensaje del proyecto, su objetivo principal es posibilitar “la universalización del uso de la factura electrónicas y asimismo de los restantes documentos tributarios en forma electrónica y con ello aumentar el cumplimiento tributario. Con esta finalidad, también contempla establecer expresamente la posibilidad que el SII instituya en su sitio en Internet, una plataforma tecnológica para que las micro y pequeñas empresas, así como también aquellos contribuyentes de escaso movimiento y los que el SII defina como de difícil fiscalización, emitan y reciban sus facturas y demás documentos tributarios.”

La iniciativa instruyó la obligación para los contribuyentes del uso de sistemas tecnológicos, en reemplazo de la emisión de documentos físicos, dotándose al Servicio de Impuestos Internos de la facultad de autorizar en casos calificados y por un plazo definido en la Ley, el uso de la factura en soporte papel (Leal y Navea, 2014). En virtud de lo anterior, se modificó el artículo 54 de la LIVA, estableciéndose que las facturas, facturas de compra, liquidaciones facturas y notas de débito y crédito que deban emitir los contribuyentes, consistirán exclusivamente en documentos electrónicos, no siendo más un proceso de inscripción voluntario, sin perjuicio de las excepciones legales pertinentes. Esta obligación se mantiene hasta la actualidad.

---

15 Resolución Ex. N° 86 de 2005 y N° 124 de 2006, Servicio de Impuestos Internos.

Respecto a las guías de despacho y las boletas de ventas y servicios, se indicó que se podrán emitir, a elección del contribuyente, en formato electrónico o en papel.<sup>16</sup>

Un aspecto importante de la ley es que estableció la necesaria gradualidad para que los contribuyentes pudieran adaptarse a la nueva obligación. Así, se instituyó como plazo general de entrada en vigencia nueve meses a partir de la publicación de la ley. No obstante, en la práctica la mayoría de los contribuyentes tuvieron un plazo extendido, en razón a que se distinguió según tipo de empresas y en dónde se encuentran ubicadas éstas, conforme el siguiente detalle:

**Cuadro N° 2**  
**Entrada en vigencia de facturación electrónica según tipo de empresa**

<b>Tipo de Empresa</b>	<b>Ingresos anuales</b>	<b>Ubicación</b>	<b>Plazo</b>	<b>Fecha entrada en vigencia</b>
Grandes	Mayores a 100.000 UF	No aplica	9 meses	01.11.2014
Pequeñas y Medianas	Entre 2.400 UF y 100.000 UF	Zona Urbana	30 meses	01.08.2016
Pequeñas y Medianas	Entre 2.400 UF y 100.000 UF	Zona Rural	36 meses	01.02.2017
Microempresas	Menores a 2.400 UF	Zona Urbana	36 meses	01.02.2017
Microempresas	Menores a 2.400 UF	Zona Rural	48 meses	01.02.2018

*Fuente: Elaboración propia en base a la Ley N° 20.727 de 2014. Contiene modificaciones al calendario de entrada en vigencia efectuadas por la Ley N° 20.780 de 2014.*

En la actualidad entonces, la gran mayoría de los contribuyentes se encuentran obligados a emitir DTE. Con todo, se excluyen de dicha obligación aquellos que desarrollen su actividad económica en algún lugar geográfico que: (i) no tenga

<sup>16</sup> Sin embargo, posteriormente observaremos que recientes leyes establecieron también la obligación de emitir estos documentos en formato electrónico, dejando de ser una opción para los contribuyentes.

cobertura de datos móviles o fijos; (ii) no tenga acceso a suministro eléctrico; (iii) haya sido decretado como zona de catástrofe, u; (iv) otros establecidos por el Servicio<sup>17</sup>.

Para que pudiera masificarse el uso de la factura electrónica, fue clave que el Servicio habilitara en el año 2005 un sistema de facturación gratuito a través de su portal web. Actualmente, para hacer uso de este sistema sólo deben cumplirse dos requisitos mínimos: (i) tener inicio de actividades vigente, y; (ii) ser contribuyente de primera categoría de conformidad al artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”).<sup>18</sup>

Los contribuyentes, en cualquier caso, puedan optar si desean emitir sus DTE a través de un software proveído por alguna empresa del mercado —previamente autorizada y certificada por el Servicio—, o por el sistema gratuito del Servicio. Según las últimas estadísticas disponibles para el año 2019, el 91% del contribuyente se acogió al sistema de facturación gratuito del SII, versus el 9% que escogió una opción de mercado.<sup>19</sup>

Independiente del modelo de facturación electrónica adoptado, el SII centraliza todos los envíos de información de los documentos tributarios electrónicos emitidos por todos los contribuyentes. En el caso del sistema de facturación electrónica gratuito, los DTE son generados y almacenados en línea, directamente en las bases de datos del SII. Además, se genera un aviso por correo electrónico informando al contribuyente receptor del documento. No obstante, para los contribuyentes que optan por una solución de mercado o desarrollo propio deben realizar el envío de los documentos en formato XML<sup>20</sup> al SII y al receptor, siendo válidos desde el momento en que son recibidos y aceptados por el sistema dispuesto por el SII. En caso de que el envío sea rechazado, el documento no se considera válido, por lo que el contribuyente debe generar un nuevo documento electrónico y anular el rechazado. Cabe destacar que en el sitio web del SII existe una consulta que permite listar todos los documentos tributarios electrónicos que han sido correctamente recibidos por cada contribuyente (Barraza, 2018a).

---

17 Artículo 54, inciso segundo, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

18 Resolución Ex. N° 99 de 2014, Servicio de Impuestos Internos.

19 *Ídem*.

20 *Extensible Markup Language*, por sus siglas en inglés. Lenguaje informático que permite el intercambio de información entre diversas plataformas.

### 3.2.3 La obligatoriedad de emitir guías de despacho electrónicas

El 16 de enero de 2019, se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 21.131, denominada como “ley de pago a treinta días.” Su objetivo fue disminuir los tiempos de pago de las deudas contraídas con empresas cuando efectúan las ventas de un producto o prestación de servicio, estableciendo sanciones cuando ello no ocurre. Esto beneficiaría especialmente a las micro, pequeñas y medianas empresas.

Con ocasión de este cambio normativo, se modificó el artículo 54 de la LIVS —norma que según vimos, establece la obligatoriedad de emitir ciertos DTE en forma electrónica— en el sentido que ahora las guías de despacho también deben ser emitidas necesariamente en un formato electrónico, dejando de ser una opción previa de inscripción voluntaria para los contribuyentes como lo era hasta entonces.

Una guía de despacho es, en términos generales, un documento tributario autorizado por el Servicio que debe emitirse obligatoriamente cuando los contribuyentes han decidido postergar el otorgamiento de la factura, o cuando se trasladen en vehículos u otra forma de transforme especies afectas a IVA, independiente de que constituyan o no venta.<sup>21</sup> Es más que nada un mecanismo de control respecto a este último caso.

La obligación de emitir guías de despachos electrónicos comenzó a regir el día 17 de enero de 2020, un año después de entrada en vigencia la ley, según dispuso el artículo primero transitorio de la misma. Sin perjuicio de lo anterior, con fecha 21 de enero de 2020, se publicó la Ley N° 21.203, que realizó una excepción a esta obligación de emitir el documento en formato electrónico en el caso de contribuyentes cuyas actividades correspondan al sector silvoagropecuario, pesca artesanal, pequeña minería y pirquineros, quienes podrán confeccionarlas, a su elección, en formato electrónico o en papel.<sup>22</sup>

La justificación de esta excepción estaría dada por el hecho que muchos de estos contribuyentes no tienen acceso a internet, no saben utilizar un *smartphone*, o no se encuentran capacitados para realizar esta gestión por medios tecnológicos, y esto podría traer consecuencias indeseadas como, por ejemplo, un mercado informal.

---

21 Artículo 55, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

22 Con todo, el Servicio de Impuestos Internos había publicado con fecha 17 de enero de 2020 la Resolución Ex. N° 8 de 2020, que eximía de dicha obligación precisamente a estos contribuyentes. El Servicio se vio en necesidad de dictar dicha resolución por cuanto la obligación de emitir guías de despacho electrónicas entraba en vigencia ese mismo día, sin embargo, la excepción para los contribuyentes indicados contenida en la Ley N° 21.203 de 2020 no se encontraba vigente todavía, debido a que la ley aún no había sido publicada en el Diario Oficial (esto ocurrió recién el día 21 de enero de 2020).

### 3.2.4 La obligatoriedad de emitir boletas de ventas y servicios electrónicas

Con fecha 24 de febrero de 2020, luego de una difícil tramitación en el Congreso, se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 21.210, que moderniza la legislación tributaria. Esta ley trajo una serie de modificaciones a distintos cuerpos normativos según veremos más adelante. En lo que interesa a este acápite en particular, se estableció la obligatoriedad de los contribuyentes de emitir las boletas de ventas y servicios en forma electrónica, abandonando definitivamente tales documentos en papel.

Según las estimaciones iniciales del Gobierno, esta medida inyectaría US\$ 1.100 millones a las arcas fiscales producto de una disminución en la evasión en el IVA y, consecuentemente, en Renta. Sin embargo, posteriormente esta proyección fue rebajada a US\$ 970 millones anuales, disminuyendo así lo que originalmente indicaba el informe financiero del proyecto.<sup>23</sup>

De conformidad al artículo vigésimo noveno transitorio de la ley, la entrada en vigencia de esta nueva obligación ocurrirá en el plazo de seis meses después de su publicación en el Diario Oficial, tratándose de contribuyentes emisores de facturas electrónicas, y doce meses contados desde la misma fecha, para aquellos que no tengan tal calidad. En consecuencia, considerando la ley fue publicada el día 24 de febrero de 2020, esta obligación debiese comenzar a regir los días 24 de agosto de 2020 y 24 de febrero de 2021, respectivamente.

Con esta última modificación, se comienza a cerrar el ciclo respecto a la documentación tributaria en papel, para pasar a ser exclusivamente digital.

### 3.2.5 Balance de la facturación electrónica

Como hemos podido apreciar, el proceso de adopción de la facturación electrónica fue gradual en el tiempo. Desde el 1 de febrero de 2018, fecha en la cual se incluyó al último grupo de contribuyentes a este sistema —microempresas ubicadas en zonas rurales—, y en atención a las otras reformas mencionadas, en la actualidad todos contribuyentes se encuentran obligados a emitir los siguientes documentos en formato electrónico: (i) facturas; (ii) notas de crédito; (iii) notas de débito; (iv) facturas de compra; (v) liquidación factura; (vi) guías de despacho; (vii) boletas de ventas y servicios.

---

23 Sebastián Valdenegro. *Diario Financiero*, 26 de septiembre de 2019. En línea: <<https://www.df.cl/noticias/economia-y-politica/df-tax/reforma-tributaria-director-del-sii-hace-ferrea-defensa-de-la-boleta/2019-09-26/165624.html>> Consultado en febrero de 2020. Algunos, no obstante, dudan de esta afirmación porque al entregar una boleta al consumidor final no opera la “contraposición de intereses” que existe en otras instancias de la cadena de IVA.

Según la información disponible en el sitio web del SII hasta el 31 de diciembre de 2019, prácticamente el 100% de las facturas se emiten hoy en día son en formato electrónico.<sup>24</sup> Sin duda que medidas como la gradualidad facilitaron que la adopción de esta modalidad fuera exitosa. Además de lo anterior, el Servicio utilizó herramientas tales como el portal informativo en su sitio web; charlas y capacitación gratuita en todas las unidades del SII a lo largo del país y de manera remota a través de e-learning; junto con acciones conjuntas con asociaciones gremiales, representantes de distintos segmentos de empresas y otros actores relevantes a nivel nacional y regional, para favorecer su difusión.<sup>25</sup>

Destaca en esta línea también la aplicación o app para teléfonos móviles “e-Factura”, desarrollada por la autoridad tributaria y que les permite a los contribuyentes emitir documentos electrónicos como facturas, facturas exentas y guías de despacho, desde dichos dispositivos, además de verificar documentos para comprobar si las facturas han sido válidamente emitidas y recepcionadas por el Servicio.

Desde esta perspectiva, el balance de la facturación electrónica es positivo, ya que ha cumplido con algunos de los objetivos iniciales, como es centralizar digitalmente la información sobre las facturas emitidas —sea que se utilice el sistema gratuito del Servicio o un software de mercado—, pudiendo la autoridad tributaria y los contribuyentes acceder a estos documentos rápidamente y desde la comodidad de un computador o teléfono, verificando su autenticidad formal (si fue emitida o no; si fue recepcionada o no; por quién y a qué contribuyente, y por qué monto, entre otros).

Antes, el proceso de fiscalización era complejo, debido a que las operaciones eran un proceso entre privados donde el Servicio no poseía visibilidad adecuada (Barraza, 2018a). Sin embargo, con la llegada de la facturación electrónica lo anterior dejó de ser un problema para la administración tributaria. Además, según veremos, la facturación electrónica posibilitó la creación del registro de compras y ventas y la propuesta de declaración de impuestos que efectúa el Servicio a los contribuyentes.<sup>26</sup>

Otro aspecto acerca de las facturas que ha sido una preocupación histórica de la autoridad tributaria dice relación con la emisión y/o confección de facturas falsas.

---

24 Servicio de Impuestos Internos. En línea: <[http://www.sii.cl/servicios\\_online/1039-estadistic-1182.html](http://www.sii.cl/servicios_online/1039-estadistic-1182.html)> Consultado en febrero de 2020.

25 Chile Factura. En línea: <<https://chilefactura.wordpress.com/2018/06/04/balance-del-proceso-de-obligatoriedad-de-la-factura-electronica-en-chile/>> Consultado en marzo de 2020.

26 Existe, además, un beneficio muy importante para los contribuyentes y empresas: el desarrollo del mercado del factoring.

Recordemos que una factura otorga crédito fiscal a su receptor, permitiéndole disminuir su carga en el IVA, pero también en Renta, al aumentar sus costos y/o gastos. De esta manera, las facturas falsas son unos de los principales factores que explican la evasión tributaria (junto con la no entrega de boleta a los consumidores finales), porque las compañías que las utilizan aumentan fraudulentamente sus créditos fiscales y sus costos y/o gastos.

Antes de la facturación electrónica existían básicamente dos tipos de falsedades: materiales e ideológicas. En el primer caso, existía una adulteración física del documento, generalmente utilizando datos reales de otros contribuyentes como razón social, RUT y giro, pero sin que éstos hubiesen emitido realmente la factura o que hayan existido operaciones. En el segundo caso, en cambio, la materialidad del documento no estaba adulterada, pero las operaciones que se consignaban eran inexistentes o no reales.

La llegada de la facturación electrónica eliminó definitivamente el problema de las facturas materialmente falsas, al no existir más tales documentos en papel. Sin embargo, el problema de las facturas ideológicamente falsas sigue presente, porque no depende de la materialidad del documento, sino que de la falsedad de su contenido; es decir, registrar operaciones que son inexistentes, o consignar montos, bienes o servicios distintos de los reales. En este sentido, el “incentivo” para utilizar y vender facturas falsas sigue existiendo, aunque desde la entrada en vigencia de la Ley N° 20.727 de 2014 parece existir una leve tendencia a la baja en la evasión en el IVA, tal como muestra el siguiente cuadro:

**Cuadro N° 3**  
**Evasión en el IVA para el periodo 2014 - 2018**

<b>Año</b>	2014	2015	2016	2017	2018
<b>Evasión</b>	23,16%	21,93%	21,77%	21,43%	21,29%

*Fuente: Cuenta pública del Servicio de Impuestos Internos para el año 2019. Disponible en <http://www.sii.cl>.*

Esta leve disminución en la evasión en el IVA se explicaría en parte por la adopción universal de la factura electrónica que impuso la referida ley.

Otra de las situaciones que explicaría la evasión sería el no otorgamiento boleta de ventas y servicios. Sin embargo, con la obligación de emitir estos documentos en formato electrónico a partir del 24 de agosto de 2020 como regla general, se espera que el porcentaje de evasión siga esta tendencia y continúe disminuyendo.

### 3.3 Registro de compras y ventas

El artículo 59 de la LIVS, previo a las modificaciones introducidas por la ley que moderniza la legislación tributaria, indicaba que los vendedores y prestadores de servicios afectos a IVA debían llevar los libros especiales que determine el Reglamento, y registrar en ellos todas sus operaciones de compras, ventas y servicios utilizados y prestados. Por su parte, Reglamento señala que libros a que hace referencia el artículo 59 de la LIVS deberán contenerse en un solo registro, en el cual, los contribuyentes deberán consignar sus operaciones diarias de compra, ventas, importaciones, exportaciones y prestaciones de servicios, incluyendo separadamente aquellas que recaigan sobre bienes y servicios exentos.

Según hemos visto, los contribuyentes tenían la obligación de llevar estos libros y registrar en ellos los documentos tributarios de sus transacciones, a fin de justificar los montos declarados de sus débitos y créditos fiscales en el IVA. Esta obligación accesoria es importante para comprobar el correcto cumplimiento tributario en este impuesto, tanto en términos numéricos (monto declarado) como fácticos (si corresponden a sus operaciones reales y de su giro).

Con la dictación de la Ley N° 21.210, a contar del 1 de marzo de 2020<sup>27</sup>, se reemplaza el artículo 59 por el siguiente:

“Artículo 59.- Los documentos tributarios electrónicos emitidos o recibidos por vendedores o prestadores de servicios afectos a los impuestos de esta ley serán registrados en forma automatizada y cronológica por el Servicio de Impuestos Internos, respecto de cada contribuyente, en un libro especial electrónico denominado “Registro de Compras y Ventas”, mediante el sistema tecnológico que dicho Servicio disponga para tales efectos.

Por dicho medio, los contribuyentes deberán registrar respecto de cada período tributario, en la forma que determine la Dirección Nacional del

---

27 El nuevo artículo 59 de la LIVS entró en vigencia el 1 de marzo de 2020, en atención a lo que establece el artículo primero transitorio de la Ley N° 21.210 de 2020: “Las modificaciones establecidas en esta ley que no tengan una fecha especial de vigencia, entrarán en vigencia a contar del primer día del mes siguiente de su publicación en el diario oficial.”

Servicio de Impuestos Internos mediante resolución, tanto la información relativa a documentos tributarios no electrónicos como aquella relativa a documentos tributarios electrónicos cuyo detalle no requiere ser informado al Servicio de Impuestos Internos, ya sea que respalden operaciones afectas, no afectas o exentas de Impuesto al Valor Agregado o los demás impuestos de esta ley (...).”

Esta modificación legal no hizo más que reconocer una realidad que el Servicio de Impuestos Internos ya había implementado a través de la Resolución Ex. N° 61 de 2017, en donde se estableció la creación de un registro de compras y ventas electrónico (en adelante, “Registro” o “RCV”), a contar del período tributario de agosto de 2017. Este registro digital es elaborado por la propia administración tributaria en base a los documentos tributarios electrónicos emitidos y recibidos por los contribuyentes, y que han sido recepcionados por el Servicio. Los contribuyentes, además, deben complementar su confección con los documentos tributarios en soporte distinto al electrónico que también reciban o emitan en caso de ser procedente.

Con la creación del RCV, se elimina —o más bien se reemplaza por éste— la obligación de los contribuyentes de llevar libros de compras y ventas físicos a que se refería el artículo 59 de la LIVS. Adicionalmente, se elimina la obligación de mantener y enviar al SII la Información Electrónica de Compras y Ventas (“IECV”) a partir de agosto de 2017, y también la obligación de confeccionar las declaraciones juradas de compras y ventas N° 3327 y 3328.<sup>28</sup>

La finalidad de esta herramienta es generar una base única para el registro de las compras y ventas de las empresas, y ser la fuente oficial para determinar el débito y crédito fiscal. Para lograr determinar la base imponible del impuesto, los contribuyentes deben clasificar la naturaleza de sus ventas y compras en el RCV.<sup>29</sup> En virtud de esta obligación, el SII puede monitorear directamente los documentos recibidos o emitidos por los contribuyentes, y así comprobar si sus declaraciones se han ajustado a lo que se registra en ellos, o si existen inconsistencias.

---

28 Según lo establecido en el resolutivo tercero, número 5 de la Resolución Ex. N° 45 del año 2003, previo al nuevo RCV electrónico, los contribuyentes tenían la obligación de generar y enviar mensualmente los archivos correspondientes a la Información Electrónica de Ventas y Compras respecto a cada período tributario. Estos libros electrónicos eran archivos en formato XML que contienen la información de todos los documentos de venta y compra, electrónicos o no electrónicos, guías de despacho o boletas de un emisor electrónico.

29 Iconstuye. En línea: <<https://www.iconstruye.com/leydeproductividad/rcv.html>> Consultado en febrero de 2020

Pero quizá una de las consecuencias más importantes de la creación del RCV electrónico, es que el Servicio de Impuestos Internos ahora confecciona una propuesta de Formulario 29 automática para la declaración de IVA de los contribuyentes, quienes si están de acuerdo con ella sólo deben aceptarla para cumplir con su obligación de declarar, tal como ocurre desde algunos años en Renta para cierto grupo de contribuyentes.

### 3.4 Declaraciones de IVA por medios digitales

Durante los últimos años, la obligación de declarar y pagar los impuestos ha transitado desde el papel a medios tecnológicos en nuestro país. En efecto, por medio de la Ley N° 19.506 de 1997, se incorporó al artículo 30 del Código Tributario —norma que regula algunos aspectos de las declaraciones de impuestos, como que deben ser por escrito y bajo juramento— la facultad del Servicio para autorizar a contribuyentes a presentar sus “informes y declaraciones en medios distintos al papel, cuya lectura pudiera efectuarse mediante sistemas tecnológicos”. A raíz de esta modificación legal, así como de otras disposiciones, se dictaron diversas resoluciones para permitir o incluso exigir que dichas declaraciones sean efectuadas de forma digital, según veremos a continuación.

Según dispone el artículo 64 de la LIVS, los contribuyentes de IVA tienen hasta el día 12 de cada mes para declarar y pagar los impuestos devengados en el mes anterior. En el mismo acto, además, deben presentar una declaración jurada del monto total de las operaciones, incluso aquellas exentas del tributo. En la práctica, esta obligación se materializa mediante la presentación del Formulario 29 ante el Servicio de Impuestos Internos. Con todo, a través del Decreto N° 1001 de 2006, del Ministerio de Hacienda, el plazo para declarar y pagar el IVA se amplió desde el día 12 hasta el día 20 del mes respectivo, en el caso de contribuyentes que presenten su declaración por internet y que se encuentren autorizados a emitir DTE. Lo que se busca con esta medida es incentivar a los contribuyentes a declarar el impuesto a través de este medio digital.

Ya a partir del 1 de febrero de 1999, la autoridad tributaria permitió que los contribuyentes presentaran a través de internet sus declaraciones de IVA.<sup>30</sup> No obstante, recientemente por medio de la Resolución Ex N° 19 de 2020, el Servicio estableció la obligación para todos los contribuyentes de presentar los Formularios 29 únicamente a través de internet, por medio de la página web del SII, a contar del 1 de marzo de 2020.

---

30 Resolución Ex. N° 785 de 1999, Servicio de Impuestos Internos.

Como justificación para esta obligación se encuentra “el interés constante del ente fiscalizador en contribuir eficazmente al desarrollo y masificación de las tecnologías de información, de facilitar la declaración y pago de los impuestos, y con esto dar oportuna atención a los contribuyentes”. Además, se esgrimen como razones que la entrega de información a través de la transmisión electrónica de datos vía internet es la que ofrece las mayores garantías de seguridad —el traspaso de la misma se realiza mediante un protocolo seguro de transferencia de datos, que impide que un tercero pueda acceder a los datos que se están transmitiendo— y rapidez, por cuanto permite recibir en forma directa los antecedentes proporcionados por el interesado, validar previamente la información y dar una respuesta de recepción al instante.

Como señalamos anteriormente, un aspecto interesante respecto al IVA es que, a partir de la creación del RCV electrónico en agosto de 2017, el Servicio entrega una propuesta de declaración de este impuesto a los contribuyentes. Entre los objetivos principales que se buscaban al establecer esta medida se encuentra la simplificación del proceso de declaración y pago del IVA; para facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes y evitar las inconsistencias de información entre el Formulario 29 y el RCV, además de poder monitorear las transacciones sin solicitar formalmente esta documentación al contribuyente.

Si bien la administración tributaria se ha beneficiado de esta medida al tener acceso directo a la documentación, por otro lado, los contribuyentes también lo han hecho. En particular, para las micro, pequeñas y medianas empresas se ha simplificado el proceso de declaración del impuesto, bastando en la mayoría de los casos simplemente con aceptar la declaración propuesta por el ente.

En noviembre de 2017, luego de tres meses desde que se puso a disposición de los contribuyentes esta nueva herramienta, más del 60% de aquellos que presentaron su Formulario 29 lo hicieron utilizando la propuesta del Servicio.<sup>31</sup> A diciembre de 2019, último periodo según la información disponible en el sitio web del SII, este número había aumentado hasta el 92,9% de los contribuyentes, existiendo además tan sólo un 2,2% promedio de rectificaciones.<sup>32</sup> Sin duda un éxito en cuanto a los objetivos planteados.

---

31 Servicio de Impuestos Internos, 29 de noviembre de 2019. En línea: <<http://sii.cl/noticias/2017/291117noti01aav.htm>> Consultado en febrero de 2020.

32 Servicio de Impuestos Internos, Cuenta Pública 2019. En línea: <[http://www.sii.cl/cuenta\\_publica/CP2019.pdf](http://www.sii.cl/cuenta_publica/CP2019.pdf)> Consultado en febrero de 2020.

### 3.5 El IVA a los servicios digitales y sus obligaciones tributarias

Con la publicación de la Ley N° 21.210, que “moderniza la legislación tributaria”, se incorporaron cuatro hechos gravados especiales a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Estos hechos gravados buscan dar respuesta al problema de la tributación de la economía digital, particularmente en lo que a la prestación de servicios digitales por compañías extranjeras se refiere.

El proyecto original del gobierno contemplaba la creación de un impuesto único y específico, con una tasa del 10%, aplicado sobre ciertos servicios digitales prestados por contribuyentes no residentes ni domiciliados en nuestro país, pero utilizados por personas naturales en Chile. Sin embargo, durante la discusión parlamentaria se modificó el foco del impuesto, siguiendo en parte las recomendaciones de la OCDE relativas a la imposición indirecta, y también por la percepción de que el tributo otorgaba un trato más favorable a las empresas prestadoras extranjeras, en desmedro de un contribuyente nacional.<sup>33</sup>

Por lo anterior, se optó por incluir la tributación de los denominados servicios digitales en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, incorporándose para estos efectos una nueva letra n) en artículo 8, la cual establece cuatro hechos gravados: (i) la intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación; (ii) el suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros; (iii) la puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; y (iv) la publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada.

Un aspecto novedoso de este tributo—que comenzó a regir el 1 de junio de 2020—dice relación con el cumplimiento tributario. Como es sabido, la economía digital plantea una serie de desafíos. El cobro y fiscalización de impuestos por servicios digitales prestados por empresas no residentes ni domiciliadas en el país es dificultoso cuando los servicios son utilizados por personas naturales. La pregunta entonces es, ¿cómo gravar con éxito los servicios digitales? ¿cómo incentivar a las empresas extranjeras a cumplir con la normativa tributaria de un país del cual en muchos casos ni siquiera tienen un empleado o representante trabajando en forma física?

---

33 Carola Trucco. Diario Financiero, 21 de noviembre de 2019. En línea: <<https://www.df.cl/noticias/opinion/columnistas/df-tax-nivelar-la-cancha-en-impuestos-digitales/2019-11-20/100318.html>> Consultado en mayo de 2020.

Una primera cuestión para considerar es de política tributaria, y ello supone responder la pregunta de qué tipo de impuesto será incorporado y cuál será su naturaleza jurídica. Como sabemos, nuestro país optó por incluir el tributo en la LIVS. Por lo tanto, pensando desde la lógica de la empresa extranjera que prestará el servicio, podría decirse que dicha decisión es favorable. El IVA, al ser un impuesto indirecto, es de fácil traslación. En consecuencia, quien soportará la carga económica del tributo será en mayor medida — dependiendo de algunos factores como la elasticidad y la posición dominante de la compañía— el beneficiario del servicio, lo cual supone un incentivo para cumplir con la legislación tributaria. Prueba de lo anterior es Netflix, por ejemplo, empresa que días antes de la entrada en vigencia del IVA a los servicios digitales envió un mensaje a sus usuarios informando una subida en el precio de sus planes producto del impuesto, trasladando así casi la totalidad del mismo a los consumidores.

Una segunda cuestión para asegurar el éxito del tributo se relaciona con la facilidad para cumplir con las obligaciones. Sobre este punto, la Ley N° 21.210 incorporó un nuevo Párrafo 7° bis a la LIVS, estableciendo un régimen simplificado de registro y pago del IVA a los servicios digitales prestados por empresas no residentes ni domiciliadas en nuestro país, pero utilizados en Chile por personas naturales y jurídicas que no tengan la calidad de contribuyentes de IVA.<sup>34</sup>

Por medio de este procedimiento simplificado, se evita que tales contribuyentes deban dar cumplimiento a cada una de las obligaciones tributarias, disponiendo al efecto varias facilidades. Por ejemplo, respecto a las obligaciones de registro, la Resolución Ex. N° 55 de 2020 del SII establece que el procedimiento se efectúa 100% en línea por medio de la página web del Servicio, donde existe un formulario especial denominado “Formulario de Registro Régimen Tributación Simplificada”. Además, conforme dispone el artículo 35 B de la LIVS, el Director del Servicio está facultado para eximir total o parcialmente a estos contribuyentes de los siguientes trámites: (i) obtener Rol Único Tributario; (ii) inscripción de registros especiales; (iii) inicio de actividades, y; (iv) término de giro.

Por otro lado, el artículo 35 C de la LIVS señala que los contribuyentes sujetos a este régimen no tienen derecho al crédito fiscal, ni tampoco tienen la obligación

---

34 El Proyecto de Circular del SII interpretó que este procedimiento también resulta aplicable cuando el beneficiario del servicio es una persona jurídica no contribuyente de IVA, subsanando un aparente vacío legal, por cuanto la norma sólo se refiere a personas naturales. Por otro lado, si el beneficiario del servicio es una persona natural o jurídica contribuyente de IVA, se aplica lo establecido en el artículo 11 letra e) de la LIVS; es decir, el sujeto del impuesto es el contribuyente nacional beneficiario del Servicio, quien se encargará de retener y enterar en arcas fiscales el impuesto.

de emitir documentos tributarios por sus operaciones. Por lo mismo, el artículo 35 H precisa que no son aplicables las normas sobre el registro de compras y ventas electrónico.

Finalmente, en lo que a la obligación de pago se refiere, los artículos 35 D, 35 E y 35 F de la LIVS otorgan la posibilidad a los contribuyentes de un doble beneficio: (i) elección de declarar y pagar el IVA mensual o trimestralmente, y; (ii) elección de la moneda sobre la cual se pagará el impuesto.

Como es posible apreciar, existe un conjunto de reglas destinadas a incentivar que las empresas que prestan servicios digitales desde el extranjero se registren voluntariamente y paguen el IVA por sus operaciones en nuestro país.<sup>35</sup> Casi de forma paradójica, esto no sería posible sin el uso de la tecnología ni los medios digitales que crearon el problema en primer lugar.

#### **4. DIGITALIZACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS RELACIONADAS CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Según explicamos antes, la Renta ha sido históricamente el segundo tributo de mayor importancia en cuanto a lo que recaudación impositiva se refiere, por lo que un debido cumplimiento tributario relacionado a éste resulta fundamental para las arcas fiscales.

Dentro de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el D.L. 824 de 1974, existen distintos tipos impuestos, entre los cuales es posible nombrar: (i) el Impuesto de Primera Categoría, que se aplica sobre las rentas de capital obtenidas principalmente por empresas; (ii) el Impuesto Único de Segunda Categoría, que pagan los trabajadores dependientes; (iii) el Impuesto Global Complementario, que grava a las personas naturales domiciliadas o residentes en Chile por sus rentas independientes o globales, y; (iv) el Impuesto Adicional, para no residentes en Chile pero que obtienen ingresos provenientes de bienes o actividades en nuestro país.

---

35 La Ley N 21.210, de todas formas, contempló un mecanismo de resguardo en caso de que existan contribuyentes que presten servicios digitales pero que no se inscriban voluntariamente en el régimen simplificado. El inciso séptimo del artículo 3 de la LIVS señala que “La Dirección podrá disponer, mediante una o más resoluciones fundadas, que los emisores de tarjetas de pago con provisión de fondos, débito, crédito u otros sistemas de pago análogos retengan el total o una parte de los impuestos contemplados en esta ley”. En consecuencia, la obligación de retención y pago podría ser endosada a las empresas emisoras de tarjetas.

La característica común que comparten todos ellos es que para la concurrencia del hecho gravado —es decir para que en definitiva exista la obligación de pago— debe haber un incremento de patrimonio en los términos descritos en el número 1, del artículo 2 de dicho cuerpo legal.

En cuanto al cumplimiento, la obligación más importante es la declaración y pago del impuesto. Pero, al igual que en el caso del IVA, existen ciertas obligaciones accesorias que facilitan la fiscalización y verificación de lo anterior, tales como las declaraciones juradas, especialmente para los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría pero que impactarán en otros como los dependientes e independientes, y la emisión de boletas de honorarios electrónicas, para aquellos independientes que tributan en el Impuesto Global Complementario; casos que veremos a continuación.

#### **4.1 Declaración del Impuesto sobre la Renta por medios digitales**

Como regla general, los contribuyentes se encuentran obligados a presentar una declaración anual por las rentas obtenidas en el año calendario comercial anterior, según disponen los artículos 65 y 69 de la LIR. El plazo para declarar y pagar el impuesto es hasta el día 30 de abril del año siguiente, y ello se realiza mediante la presentación del Formulario 22. Con todo, si la declaración no implica el pago de impuestos, ésta se puede realizar hasta el día 9 de mayo.

Por medio de la Resolución Ex. N° 1112 de 1999, el Servicio autorizó a los contribuyentes a presentar su declaración anual de Impuesto a la Renta, Formulario 22, a través de internet. Asimismo, en la actualidad, los contribuyentes que estén autorizados para llevar sus libros de contabilidad en hojas sueltas por medios computacionales y cuyas ventas y/o servicios anuales hubieren sido superiores a \$50 millones, tienen la obligación de presentar su declaración anual de este impuesto, ya sea implique pago o no, mediante transmisión electrónica de datos vía internet.<sup>36</sup>

Al igual que en el caso del IVA, el SII efectúa —desde mediados del año 2000— una propuesta de declaración de este impuesto, pero ella se encuentra limitada a los siguientes contribuyentes en la actualidad: (i) personas naturales que declaren rentas afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría y al Impuesto Global Complementario; (ii) contribuyentes de zonas extremas, con rescate de fondos mutuos o que hayan enajenado acciones durante el año anterior; (iii) contribuyentes

---

36 Resoluciones Ex N° 4228 y 5004 de 1999, N° 9 de 2003 y N° 25 de 2004, del Servicio de Impuestos Internos.

personas naturales que operan en el sistema de tributación simplificada del sistema de facturación gratuito del SII; (iv) empresas de Primera Categoría acogidos al artículo 14 ter de la LIR —hoy contribuyentes del artículo 14 letra d)— que operan en el sistema de tributación simplificada del sistema de facturación gratuito del SII.<sup>37</sup>

Según los datos entregados por la administración tributaria para el año tributario 2019, un total de 3.772.838 contribuyentes presentaron su declaración anual de Impuesto a la Renta, y el 86,29% de ellos lo hicieron utilizando la propuesta elaborada por el SII. Además, el 99,82% de las declaraciones se realizaron a través de internet.<sup>38</sup>

#### 4.2 Declaraciones juradas

Las declaraciones juradas son una serie de documentos relacionados con información, operaciones u otras actuaciones de los contribuyentes, tales como inversiones, honorarios, remuneraciones, retenciones, retiros, bienes raíces, contratos relevantes, entre otros, y que deben puestos a disposición de la autoridad tributaria. Estas presentaciones no sólo se exigen en el caso del Impuesto a la Renta, sino que también en otros impuestos como el IVA, pero es quizá en Renta donde tienen mayor relevancia.

En la actualidad existen una serie de declaraciones juradas, y cada año se van suprimiendo, añadiendo, fusionando o modificando las mismas. No obstante, destacan por su importancia durante la última operación renta las siguientes: 1879, sobre honorarios; 1887, sobre remuneraciones; 1923, sobre renta líquida imponible, renta a atribuir y renta atribuida; 1926, sobre renta líquida imponible; 1941, sobre retiros, remesas y/o dividendos distribuidos y créditos; entre otras.

La presentación de declaraciones juradas por internet fue incentivado por el Servicio desde comienzos del año 2000, donde la autoridad destacaba los distintos beneficios de declarar en línea por sobre el método presencial, a saber: la facilitación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, al no existir limitación de horarios; la reducción de errores, debido a las validaciones matemáticas básicas que el sistema efectúa; la extensión de los plazos tradicionales; la seguridad, porque la información llega a través de un sistema confiable que mantiene el debido

---

37 Servicio de Impuestos Internos. Preguntas Frecuentes. En línea: <[http://www.sii.cl/preguntas\\_frecuentes/renta/001\\_002\\_2772.htm](http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_2772.htm)> Consultado en febrero de 2020.

38 Servicio de Impuestos Internos, 18 de julio de 2019. En línea: <<http://www.sii.cl/noticias/2019/180719noti01pcr.htm>> Consultado en febrero de 2020.

resguardo y privacidad de ésta; la provisión de un software gratuito, entre otros. Incluso, como si el mensaje no fuera lo suficientemente explícito, finalizaban con la siguiente expresión: “¿Qué le solicitamos a usted? sólo que declare por internet”.<sup>39</sup>

El envío de las declaraciones juradas —hoy una obligación que debe realizarse casi exclusivamente a través de internet— es un proceso fundamental porque le permite al Servicio realizar cruces de información de una manera más detallada, sobre todo cuando ella se relaciona con operaciones con terceros, o cuando existe la obligación para un contribuyente de realizar retenciones de impuestos respecto de otro. En este último caso, por ejemplo, las declaraciones juradas más importantes deben ser presentadas generalmente durante el mes de marzo, es decir, antes del vencimiento para declarar Renta en abril, por lo que dicha información le permitirá al Servicio crear la propuesta de declaración en el Formulario 22 a los contribuyentes indicados en el número 4.2 anterior. Por supuesto, esto no sería posible sin el uso de la tecnología digital.

### **4.3 La emisión de boletas de honorarios electrónicas**

El inciso tercero del artículo 88 del Código Tributario, D.L. 830 de 1974, establece que el Servicio “podrá exigir el otorgamiento de facturas o boletas respecto de cualquier ingreso, operación o transferencia que directa o indirectamente sirva de base para el cálculo de un impuesto y que aquélla determine a su juicio exclusivo, estableciendo los requisitos que estos documentos deban reunir.”

Haciendo uso de dicha facultad, el SII emitió la Resolución Ex N° 1461 de 1974 la cual instruye la obligación para los siguientes contribuyentes de emitir boletas: (i) los profesionales liberales; (ii) los técnicos profesionales no universitarios; (iii) las sociedades de profesionales; (iv) las sociedades similares a las anteriores; (v) los auxiliares de la administración de justifica; (vi) los mandatarios judiciales, y; (vii) los consejeros o directores de sociedades anónimas.

La Resolución anterior fue derogada y reemplazada por la Resolución Ex. N° 1414 de 1978, en la cual se entregaron instrucciones más detalladas sobre el contenido del documento, y se explicitó que la obligación también recae sobre cualquier contribuyente que desempeñe una “profesión u ocupación lucrativa comprendida en el número 2 del artículo 42 de la LIR por los honorarios que perciba”. Estos contribuyentes corresponden a los profesionales independientes, cuyas actividades

---

39 Servicio de Impuestos Internos. Preguntas Frecuentes. En línea: <<http://www.sii.cl/operaciones/suplemento.htm>> Consultado en mayo de 2020.

son calificadas como rentas del trabajo de Segunda Categoría, pero que en definitiva tributan en el Impuesto Global Complementario.

Luego, por medio de la Resolución Ex N° 62 de 2003, derogada posteriormente por la Resolución Ex N° 83 de 2004, que se encuentra actualmente vigente, el Servicio incorporó en su sitio web una aplicación computacional para que los contribuyentes pudieran emitir boletas de honorarios electrónicas. En la actualidad, prácticamente la totalidad de las boletas de honorarios se emiten en formato electrónico, por cuanto su procedimiento es simple y rápido, aunque en estricto rigor no existe a la fecha una obligación para todos los contribuyentes de hacerlo por este medio.

La relevancia de las boletas de honorarios radica en el hecho que, de conformidad a lo establecido en el artículo 74 número 2, las instituciones fiscales, semifiscales, las Municipalidades y las personas jurídicas en general como las empresas, que pagan rentas del número 2 del artículo 42 de la LIR, están obligados en principio a efectuar una retención por concepto de impuestos a quienes les presten servicios, y a enterarlo ellos mismos durante el mes siguiente por medio del Formulario 29.<sup>40</sup> En consecuencia, el legislador trasladó la obligación de retención y pago del impuesto como regla general a otro contribuyente, como son las instituciones que se encuentran en una mejor posición de efectuar el cumplimiento tributario desde el punto de vista fiscal.

Gracias a que la gran mayoría de las boletas de honorarios son emitidas en formato electrónico, el Servicio puede verificar si existe alguna inconsistencia en la información entre los contribuyentes. Además, complementado con la obligación de presentar declaraciones juradas vista anteriormente, le permitirá al ente fiscalizador crear la propuesta de declaración para dichos contribuyentes.

En consecuencia, la digitalización de estas obligaciones para los contribuyentes independientes —que en el año 2018 rozaban el millón de personas según los datos entregados por el Servicio<sup>41</sup>— ha tenido un profundo impacto, por cuanto en la mayoría de los casos su cumplimiento tributario principal de declarar su Impuesto sobre la Renta se basa en el simple hecho de aceptar la propuesta del Servicio.

---

40 La retención en estos casos tiene la calidad de pago provisional mensual de acuerdo con los artículos 89 y 84 letra b) de la LIR; es decir, un adelanto del impuesto a la renta que debe pagar el contribuyente por los ingresos obtenidos en un año comercial. En febrero de 2019 se publicó en el Diario Oficial la Ley N°21.133, que modifica normas para la incorporación de los trabajadores independientes a los regímenes de protección social. Por medio de este cambio normativo, la tasa de retención aumentará gradualmente hasta llegar al 17% en el año 2028. Para el año comercial 2020, la tasa de retención asciende a 10,75%.

41 Servicio de Impuestos Internos. Estadísticas y Gestión. En línea: <[http://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/estadisticas\\_de\\_personas\\_naturales.html](http://www.sii.cl/sobre_el_sii/estadisticas_de_personas_naturales.html)> Consultado en mayo de 2020.

## 5. DIGITALIZACIÓN DE OTRAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

La Ley N° 21.210 de 2020, que moderniza la legislación tributaria, realizó una serie de modificaciones en lo que a la digitalización de las obligaciones tributarias se refiere. Antes hemos revisado algunas de estas modificaciones. En el presente capítulo mencionaremos otros dos cambios relevantes que introdujo la norma en el mismo sentido: el ciclo de vida del contribuyente, que ahora pasará a ser digital, y los expedientes electrónicos.

### 5.1 Ciclo de vida digital del contribuyente

La última reforma tributaria introdujo un nuevo artículo 8 número 16 al Código Tributario. En dicho articulado se establece una definición de “sitio personal”, entendido como “el medio electrónico que le permite al contribuyente ingresar al sitio web del Servicio a través de una conexión segura, con el objeto de comunicarse con éste, efectuar trámites personales o tomar conocimiento de las actuaciones de aquel.”

Dentro del sitio personal —continúa la ley— existirá una “carpeta tributaria electrónica” que la legislación define para estos efectos “como una base de datos administrada por el Servicio, que recopila, integra y actualiza la información relativa a la identidad tributaria y ciclo de existencia de un contribuyente o entidad sin personalidad jurídica.”<sup>42</sup>

En términos prácticos, lo anterior implica que una serie de trámites que antes se efectuaban de manera presencial en las oficinas del Servicio, a partir del 1 de junio de 2020 se realizan exclusivamente por medios digitales a través de la carpeta tributaria electrónica.

Una de las principales funciones de las administraciones tributarias es el registro de los contribuyentes, ya que ello permite identificar el tipo de contribuyente, sus impuestos y obligaciones auxiliares. Es esencial para el control del cumplimiento y la consiguiente identificación de los criterios de riesgo utilizado para la selección de los contribuyentes en los programas de fiscalización y auditoría, la concesión de incentivos y la extensión de plazos o prórrogas (Gascón y Redondo, 2020). Esta

---

42 Previo a la dictación de la Ley N° 21.210, el concepto de “carpeta tributaria electrónica” existía únicamente en sede administrativa, pero se limitaba a cierta información personal de los contribuyentes contenida en la página web del Servicio, y que tenía por finalidad ser entregada a un tercero autorizado a objeto de solicitar créditos bancarios, acreditar rentas, entre otras. Con la incorporación legal del concepto, se modifica el sentido de éste.

función de la autoridad tiene la correlativa obligación para los contribuyentes de entregar información relativa a su existencia, características y operaciones.

En el caso chileno, existen los siguientes deberes básicos que componen el denominado ciclo de vida del contribuyente: (i) obtener Rol Único Tributario de conformidad al artículo 66 del Código Tributario, que no es otra cosa que un número identificador único para cada persona jurídica, natural u otro ente; (ii) declarar inicio de actividades, para contribuyentes que realicen ciertas actividades susceptibles de generar impuestos de acuerdo al artículo 68 del Código Tributario; (iii) según la misma norma anterior, informar modificaciones relevantes como cambios en los socios, representantes, capital o razón social de las compañías, o informar cambios producto procesos de reorganizaciones empresariales tales como transformaciones, fusiones, divisiones, y finalmente; (iv) presentar término de giro ante el Servicio cuando se produzca el cese de actividades, de acuerdo al artículo 69 del mismo cuerpo legal.

La Ley N° 21.210 realizó ajustes y modificaciones a todas las normas sobre el ciclo de vida del contribuyente mencionadas anteriormente, estableciendo que dichos trámites como regla general deben realizarse de manera digital a través de la carpeta tributaria electrónica. En la práctica, esto significa que los contribuyentes deben acceder al sitio web del Servicio y allí deben adjuntar digitalmente los documentos fundantes de sus actuaciones.

Esta modificación supone un gran giro en la relación entre los contribuyentes y el Servicio. Cada día son miles de personas quienes acuden a las oficinas de la autoridad para informar inicio de actividades o para modificar alguna información relativa a sus empresas, gestiones que suponen gran parte de la denominada “atención masiva”. Con esto se pretende evitar el traslado innecesario de los contribuyentes, evitando filas y otras dilaciones, privilegiando así la atención digital.

## **5.2 Expedientes electrónicos**

La misma norma incorporada en el artículo 8 número 16, indica en su inciso tercero que en el sitio personal de los contribuyentes se alojarán los “expedientes electrónicos que contendrán el registro electrónico de escritos, documentos, resoluciones, actas de audiencias y actuaciones de toda especie que se presenten o verifiquen en todos los procedimientos administrativos relacionados con la fiscalización y las actuaciones ante el Servicio. Tales antecedentes serán registrados y conservados íntegramente en orden sucesivo conforme a su fecha de presentación o verificación a través de cualquier medio que garantice su fidelidad, integridad y reproducción de su contenido.”

Por medio de esta obligación, cuando el Servicio inicie un procedimiento de auditoría, por ejemplo, y requiera al contribuyente presentar documentación, todas esas actuaciones —notificaciones, citaciones, liquidaciones y sus respectivas respuestas por nombrar algunos casos— deberán consignarse en el expediente electrónico.<sup>43</sup> Asimismo, procedimientos como la Reposición Administrativa Voluntaria (RAV) o la Revisión de la Actuación Fiscalizadora (RAF), además de otras presentaciones, ahora pueden o deben realizarse por internet.

Estas medidas de digitalización contribuirían a la simplicidad en cuanto a la relación del ente fiscalizador con los contribuyentes, además de la eficiencia en la administración de recursos. Al igual que en el caso anterior, se busca un ahorro de tiempo y recursos al evitar el traslado innecesario de los contribuyentes a las oficinas del SII y el gasto que ello supone para ambas partes.

## **6. FISCALIZACIÓN POR SISTEMAS ELECTRÓNICOS EN CHILE**

Gracias a la digitalización de las obligaciones tributarias, la autoridad tributaria chilena ha podido avanzar hacia modelos de prevención más eficaces, ya que obtiene la información de los contribuyentes de manera centralizada y digital, lo que posibilita un mejor cumplimiento tributario.

Adicionalmente, para lograr el propósito principal de la administración tributaria, es decir, verificar el correcto cumplimiento tributario de los contribuyentes, el legislador le ha entregado una serie de facultades que van en la dirección de digitalizar la fiscalización, sobre todo a partir de la reforma tributaria del año 2014. En esta línea, destacan: (i) las facultades de sustituir libros de contabilidad y registros auxiliares por sistemas tecnológicos; (ii) la fiscalización por medios electrónicos propiamente tal, y; (iii) los sistemas tecnológicos de información sobre ciertos contribuyentes.

---

43 La ley también modificó el artículo 11 bis del Código Tributario para el caso de notificaciones por correo electrónico, estableciendo que el Servicio debe mantener a disposición del contribuyente en su sitio personal, una imagen digital de la notificación y actuación realizadas.

## **6.1 Sustitución de los libros de contabilidad y registros auxiliares por sistemas tecnológicos**

Previo a la publicación de la Ley N° 20.780 de 2014, el inciso cuarto del artículo 17 del Código Tributario le otorgaba a los Directores Regionales del Servicio la facultad de “autorizar la sustitución de los libros de contabilidad por hojas sueltas, escritas a mano o en otra forma, consultando las garantías necesarias para el resguardo de los intereses fiscales”, en base a las medidas de control e instrucciones que dictaminara el Director Nacional de la entidad.

Haciendo uso de esta facultad —particularmente por permitir la sustitución de libros de contabilidad por cualquier “otra forma” que se disponga— la Resolución Ex N° 150 de 2005 estableció normas y procedimientos para la operación de la contabilidad electrónica, lo cual implica almacenar y confeccionar dichos documentos en formato digital.

Luego, la Ley N° 20.727 de 2014, que como vimos introdujo modificaciones a la facturación electrónica, agregó un inciso final en el artículo 17, indicando que el Servicio “podrá autorizar que los libros de contabilidad y los libros adicionales o auxiliares y que los contribuyentes lleven en soporte de papel, sean reemplazados por sistemas tecnológicos, debiendo éstos reflejar el movimiento y resultado de los negocios y debiendo permitir establecer con exactitud los impuestos adeudados”. Además, existe la obligación de “certificar que los sistemas cumplan con tales requisitos”. Esta modificación legal no hizo más que reconocer una realidad que la autoridad tributaria ya había implementado a través de la Resolución Ex N° 150 de 2005.

Posteriormente, por medio de la reforma tributaria del año 2014, se modificó nuevamente el artículo 17 del Código Tributario incorporando tres nuevos elementos. En primer lugar, respecto a la facultad de los Directores Regionales del inciso cuarto, se explicitó que la sustitución de libros podrá efectuarse también por “aplicaciones informáticas o sistemas tecnológicos”. En segundo lugar, se dispuso que cuando los contribuyentes opten por llevar sus libros contables principales y sus auxiliares en hojas sueltas o en base a aplicaciones informáticas o medios electrónicos, su examen y fiscalización se podrá realizar conforme a lo dispuesto en el artículo 60 bis. Esta norma, según veremos, contiene la facultad de fiscalización por sistemas electrónicos del Servicio, en donde la entidad se conecta literalmente a los sistemas informáticos de los contribuyentes para proceder a su revisión. En tercer lugar, se agregó una modificación que permite al Servicio exigir la obligatoriedad para los contribuyentes de llevar contabilidad electrónica. Es decir, actualmente la sustitución de los libros de contabilidad por sistemas tecnológicos o informáticos puede ser a solicitud del contribuyente o por disposición del ente fiscalizador.

La Circular N° 54 del año 2015 del SII interpretó las modificaciones anteriores, precisando que los conceptos “sistemas tecnológicos” y “aplicaciones informáticas” no se encuentran definidos en la ley ni en anteriores instrucciones. De esta manera, se indica que por sistema tecnológico se entenderá “cualquier sistema automático de datos que permita la generación, conservación y transmisión fidedigna de la información contable y adicional o auxiliar que la ley o el Servicio hayan exigido.” Asimismo, por aplicaciones informáticas se entenderá “al conjunto de instrucciones para ser usadas en un computador y que permiten el tratamiento lógico y automático de la información del contribuyente.”

La Circular también enmendó una omisión del legislador, quien estableció en la reforma de 2014 que la fiscalización por sistemas electrónicos se realizará cuando los contribuyentes hayan optado por llevar contabilidad electrónica, guardando silencio para el caso cuando ésta es exigida por la autoridad tributaria. En este sentido, la Circular efectúa “una interpretación armoniosa de dichas disposiciones”, concluyendo opera en ambas situaciones. Asimismo, la instrucción precisa que tal modalidad de fiscalización remota es aplicable a todos quienes se encuentren acogidos a la contabilidad electrónica desde la dictación de la Resolución Ex. N° 150 de 2005 en adelante, por cuanto ésta sigue vigente y es plenamente aplicable.

Finalmente, respecto al proceso de certificación de los sistemas, la Resolución Ex. N° 150 de 2005 establece que los contribuyentes deberán contar con un código de autorización de libros. Este código es entregado por el Servicio y certifica que un libro contable electrónico cumple con las especificaciones de formato vigentes. Para ello, se deberán realizar pruebas para verificar que los sistemas son compatibles.

Generalmente, son empresas intermediarias quienes prestan el servicio de contabilidad electrónica a otros contribuyentes, ya que es posible “endosar” el código de autorización.

## **6.2 Fiscalización por sistemas electrónicos**

La Ley N° 20.780 de 2014 introdujo modificaciones al Código Tributario con la finalidad de mejorar la eficiencia de la labor fiscalizadora. Para hacerlo, incorporó un nuevo artículo 60 bis, en virtud del cual el SII puede examinar la información contable y tributaria de los contribuyentes accediendo o conectándose directamente a los sistemas tecnológicos que sirvan de soporte a dicha información, incluyendo aquéllos que permiten la generación de libros o registros impresos en hojas sueltas. Esta nueva facultad posibilita a la administración tributaria revisar la integridad de los sistemas informáticos de los contribuyentes que digan relación

con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, además de permitirle conectarse a dichos sistemas, incluso en forma remota, en un procedimiento de auditoría, o para solicitar determinados antecedentes a los contribuyentes para obtener información (Faúndez et. al, 2018). Para tal propósito, el Servicio podrá requerir al contribuyente o sus representantes los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse a sus sistemas tecnológicos.

El Servicio dictó instrucciones sobre el artículo 60 bis a través de la Circular N° 59 de 2015 y Resolución Ex. N° 56 de 2017. Respecto a los tipos contribuyentes sobre los cuales se puede aplicar esta normativa, la ley dispone que son dos: (i) aquellos del inciso cuarto del artículo 17 del Código Tributario, correspondiente a los que han sido autorizados para sustituir sus libros de contabilidad y/o sus registros auxiliares, por hojas sueltas, escritas a mano o en otra forma, o por aplicaciones informáticas o sistemas tecnológicos, y; (ii) aquellos del inciso final del artículo 17 del Código Tributario, ya sea que se encuentren autorizados o que por disposición del Servicio están obligados a reemplazar sus libros de contabilidad y/o registros auxiliares por sistemas tecnológicos.

Asimismo, la Circular N° 59 precisa que son tres situaciones en las cuales se puede ejercer la facultad del artículo 60 bis. En primer lugar, en los casos en que se efectúe el examen y verificación de la exactitud de las declaraciones presentadas y se recabe información de parte de los contribuyentes, sin dar inicio a un procedimiento de auditoría, en el marco de lo dispuesto en el artículo 60 del mismo cuerpo legal.<sup>44</sup> En segundo lugar, se podrá ejercer con el propósito de verificar para fines exclusivamente tributarios el correcto funcionamiento de dichos sistemas tecnológicos, con el objeto de evitar la manipulación o destrucción de datos necesarios para comprobar la correcta determinación de bases imponibles, rebajas, créditos e impuestos. Finalmente, esta facultad puede ser ejercida en el ámbito de un proceso de auditoría propiamente a que se refiere el artículo 59 del Código Tributario, debiendo someterse en todo a las instrucciones para dicho procedimiento, con las particularidades que involucra la revisión a través de sistemas tecnológicos.<sup>45</sup>

---

44 Esta norma permite que el Servicio examine inventarios, balances, libros de contabilidad, documentos del contribuyente y hojas sueltas o sistemas tecnológicos. Con la reforma tributaria de 2014, se permitió al Servicio iniciar una revisión de antecedentes a los contribuyentes de manera desformalizada, es decir, sin iniciar un procedimiento de fiscalización propiamente tal.

45 Esta facultad también podía ser ejercida en el marco de una fiscalización de conformidad a lo dispuesto en la Ley N° 18.320. Sin embargo, a través del artículo octavo de la Ley N° 21.210 de 2020, se derogó la Ley N° 18.320.

Cualquiera sea el caso de los señalados precedentemente, el uso de la facultad del artículo 60 bis deberá ser puesto en conocimiento de los contribuyentes por medio de una notificación, que además de los aspectos particulares según el tipo de revisión que se lleve a cabo, deberá contener cuestiones como señalar en forma expresa que la revisión se efectúa en el marco de la fiscalización del artículo 60 bis; señalar las características del o los perfiles de acceso o privilegio, y la información a la que se debe permitir acceso y el o los funcionarios del Servicio que podrán acceder; que los perfiles de acceso tengan asociado un nombre de usuario y clave inicial modificable; indicar el plazo de activación de dichos perfiles; etc.

El Servicio podrá ejercer la facultad de acceder o tener acceso directo a esta información, ya sea vía presencial o remota. En este segundo caso, podrá mantener un control de los sistemas tecnológicos que administran, entregan información o sirven de soporte a la información contables y tributarios de los contribuyentes, ya sea que esta se encuentre almacenada en servidores o medios tecnológicos propios del contribuyente o de terceros, o bien sea administrada a través de servicios informáticos externos encargados aun tercero, tanto en el país como en el extranjero.

Como bien identifican respecto a esta norma Faúndez et. al (2018), tanto el texto legal estatuido como los pronunciamientos e instrucciones de la administración tributaria propenden al resguardo de los derechos de los contribuyentes. Por ejemplo, al ejercer la facultad, el SII deberá informar al contribuyente acerca del periodo específico en que se ejecutará el examen; también, la Resolución Ex. 56 de 2017 instruye un procedimiento de destrucción de la información copiada, caso en el cual, una vez concluida la revisión, los funcionarios actuantes se encuentran obligados a eliminar la información a la que han accedido, emitir un acta de destrucción y dar cuenta al contribuyente de este hecho; finalmente, el artículo 60 bis del Código Tributario dispone que serán aplicables las normas sobre prohibición de divulgación de la información tributaria del contribuyente, esto es, aquéllas que se desprenden del artículo 35 del mismo texto legal, que alcanza a los funcionarios que participen en el procedimiento de fiscalización electrónica, incluidos aquéllos que accedan, reciban, procesen y administren la información recopilada.

En la misma línea de resguardar los derechos de los contribuyentes, la Ley N° 21.210 de 2020 incorporó un inciso final al artículo 60 bis, indicando que la facultad establecida en este artículo sólo permitirá el examen de los registros y libros excluyendo, en todo caso, información sujeta a secreto comercial o empresarial, entendiéndose, para estos efectos, que dicha información es aquella que no está disponible para el público en general y que es fundamental para la producción,

distribución, prestación de servicios o comercialización, siempre que no formen parte de los referidos registros y libros. Asimismo, precisó que en ningún caso el ejercicio de las facultades señaladas podrá afectar el normal desarrollo de las operaciones del contribuyente.

Según lo informado por el Servicio, hasta febrero de 2020 se ha fiscalizado a 119 contribuyentes bajo esta modalidad. De los revisados, 116 casos corresponden a empresas y solo tres a personas naturales. En el caso de las compañías, el balance consigna 85 grandes corporaciones, 28 medianas sociedades, una pequeña, tres micro y dos sociedades de personas. Prácticamente la totalidad de los casos (118) corresponde a la solicitud de perfiles de acceso para que el SII ingrese a los sistemas contables del contribuyente, mientras que en una oportunidad se requirió conexión directa a la base de datos.<sup>46</sup>

Es de esperar que, en el futuro, en la medida que se vaya acelerando el proceso de digitalización de las obligaciones tributarias y se acreciente el universo de contribuyentes obligados a llevar contabilidad electrónica, las fiscalizaciones por medio sistemas tecnológicos aumenten en el tiempo.

### **6.3 Sistemas tecnológicos de información sobre ciertos sectores o actividades**

La reforma tributaria del año 2014 también incorporó al Código Tributario el artículo 60 ter, norma que consagra la facultad del Servicio para autorizar exigir el empleo de sistemas tecnológicos de información que hagan posible el debido control tributario de ciertos sectores de contribuyentes o actividades, cuestión que se refiere a la obligación para tales contribuyentes de llevar una identificación digital en papel o en medios electrónicos.

Con la dictación de la ley de modernización tributaria del año 2020, se modificó por completo la redacción del artículo 60 ter, principalmente en el sentido de normar de forma más estricta la facultad del Servicio, para efectos de resguardar aún más los derechos de los contribuyentes. Por ejemplo, la redacción antigua señalaba que el Servicio podía ejercer esta prerrogativa —de ordenar llevar una identificación digital en papel o en medios electrónicos— a su juicio exclusivo. En cambio, la nueva redacción indica que el Servicio deberá hacerlo por resolución fundada. Asimismo, anteriormente la norma ejemplificaba el tipo de actividades o sectores a los cuales

---

46 Sebastián Valdenegro. *Diario Financiero*, 5 de febrero de 2020. En línea: <<https://www.df.cl/noticias/economia-y-politica/df-tax/fiscalizacion-remota-sii-se-ha-conectado-a-los-sistemas-informaticos-de/2020-02-05/111705.html>> Consultado en marzo de 2020

podía aplicarse la disposición, indicando que estos corresponden a juegos y apuestas electrónicas, comercio digital de todo tipo, aplicaciones y servicios digitales. Esto se eliminó con la modificación. También se precisó que los sistemas tecnológicos de información hacen referencia a sellos digitales, sellos o identificaciones impresas.

Se mantuvo la facultad otorgada al Ministerio de Hacienda para establecer en una norma general, mediante decreto supremo, el tipo de actividades o sectores de contribuyentes sujetos a la exigencia de implementar y utilizar los referidos sistemas de información. Se mantuvo también la prevención que en ningún caso las exigencias podrán afectar el normal desarrollo de las operaciones de los contribuyentes. Sin embargo, se agregó que las especificaciones deben estar suficientemente descritas, contar con disponibilidad y no implicar una obligación de difícil u oneroso cumplimiento. Asimismo, se indica expresamente que la adopción de esta medida podrá ser gradual considerando, por ejemplo, el tipo de actividad o sectores de contribuyentes, disponibilidad o dificultades en el cumplimiento.

Mediante Decreto N° 1501 de 2017, el Ministerio de Hacienda reglamentó actividades o sectores de contribuyentes sujetos a la exigencia de implementar sistemas tecnológicos de información, con el objetivo que el Servicio dicte, de manera individualizada, una resolución fundada en que señale los contribuyentes sujetos a la exigencia de implementar y utilizar los referidos sistemas, y las especificaciones tecnológicas respectivas.

El Decreto —todavía vigente— indica que la regulación sobre los sectores o grupos de contribuyentes es aplicable a los contribuyentes que: (i) prestan el servicio de transacciones de juegos y apuestas electrónicas, (ii) mediante plataformas electrónicas realizan actividades de comercio digital; (iii) realizan actividades por internet que promueven el comercio mediante bonos, cupones, entre otras formas de descuento, que faciliten las transacciones entre los clientes y los proveedores de bienes y/o servicios; (iv) a través de sus instalaciones, sitios web o portales, prestan servicios de intermediación a terceros; (v) prestan servicios de medios de pago en transacciones realizadas en forma presencial, por medios digitales, internet u otros medios remotos, que faciliten el intercambio comercial en la compra y venta de bienes y/o la prestación de servicios.

Por último, en cuanto al procedimiento, se indica que el Servicio deberá notificar al contribuyente sobre el inicio de un procedimiento destinado a exigir la utilización de tales sistemas de control informático, con al menos dos meses de anticipación a la notificación de la citada resolución, y los contribuyentes dispondrán del plazo de seis meses, contados desde la notificación de la resolución, para implementar y utilizar el sistema respectivo, prorrogable por seis meses más a solicitud de éste.

En conclusión, las modificaciones que se efectuaron al artículo 60 ter a través de la Ley N° 20.210, si bien no son implican un cambio radical, van en la línea de dejar establecido por ley ciertos principios en pos de la protección de los derechos de los contribuyentes.

## **7. CRECIENTE RELACIÓN DIGITAL ENTRE LOS CONTRIBUYENTES Y EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS**

El proceso de digitalización de las obligaciones tributarias, cuyas principales expresiones revisamos a lo largo de este documento, ha traído una serie de consecuencias para los contribuyentes. Éstos han debido adaptarse a las nuevas exigencias que las leyes y la autoridad tributaria han impuesto, tales como cumplir con sus obligaciones de declaración por internet, emitir documentos electrónicos, llevar libros y registros por medios digitales, o ser fiscalizados por sistemas tecnológicos. Todas estas medidas suponen un costo personal en el corto plazo, por el tiempo que implica poder informarse sobre los nuevos procesos, y un costo monetario, al deber contratar empresas que presten servicios o asesores que capaciten sobre los nuevos cambios. Con todo, la mayoría de estas cuestiones que significan costos adicionales son generalmente compensadas en el mediano y largo plazo, al transformar también los procesos internos de las empresas, que se ven beneficiadas del manejo digital de dichas obligaciones, y así tornan más eficientes.

Los beneficios de la facturación electrónica, por ejemplo, una de las primeras y más relevantes expresiones en lo que a la digitalización se refiere, se han visto reflejados en los siguientes aspectos para los contribuyentes: (i) ahorro de costos en la emisión, impresión, despacho y almacenamiento de documentos, al eliminarse por completo el timbraje físico en las oficinas del Servicio, sumado al ahorro de tiempo en traslado y espera; (ii) mayor eficiencia en los procesos de negocios, al tener digitalizada la información sobre compras y ventas, en muchos casos el único comprobante de las transacciones, lo que les permite obtener y manejar datos en forma electrónica para la gestión; (iii) mayor seguridad en las transacciones, por cuanto el Servicio centraliza todos los DTE, siendo válidos desde el momento en que el sistema los recepciona y acepta, lo cual permite a los contribuyentes verificar en línea si esto ha ocurrido o no.

Un aspecto adicional sobre la facturación electrónica es que influyó positivamente en el desarrollo del factoring a través del acceso a financiamiento para los contribuyentes; sobre todo a partir de la dictación de la Ley N° 19.983 de 2004,

que permitió la cesión de documentos tributarios electrónicos. Esta medida potenció el desarrollo del factoring, aumentando la competencia en la industria, disminuyendo los costos financieros de acceso a financiamiento, pudiendo las empresas, especialmente las micro, pequeñas y medianas, optar a una mayor liquidez (Barraza, 2018b).

Pero otro aspecto muy importante de la digitalización tributaria dice relación con los canales de atención de la autoridad por medios electrónicos. El plan estratégico del Servicio de Impuestos para el periodo 2019-2023 señala que el organismo se ha “propuesto tomar un rol activo en la modernización de todas sus herramientas, ya sean de uso interno o las que están destinadas para el uso de los contribuyentes. Además, se ha planteado fortalecer el liderazgo en la gestión digital de los altos volúmenes de la información, mejorando su calidad, para promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de procesos automatizados y canales electrónicos, integrando a su vez los servicios tecnológicos con otras instituciones”.<sup>47</sup>

En el mismo sentido, el objetivo de la Ley N° 21.210 fue “modernizar” los impuestos, siendo una de sus expresiones principales el aumentar el uso de la tecnología en la relación entre la autoridad tributaria y los contribuyentes. Así quedó plasmado, por ejemplo, en el artículo trigésimo sexto transitorio de la ley, al establecer que se “dará inicio a un proceso de fortalecimiento tecnológico y transformación digital del Servicio de Impuestos Internos, con el objeto de dotarlo de herramientas que le permitan ejercer correctamente las atribuciones y facultades establecidas en la ley, y mejorar la asistencia remota a los contribuyentes, fortalecer los mecanismos de fiscalización por medios digitales, potenciar y aumentar la capacidad de análisis y procesamiento de información, agilizar los procedimientos llevados de manera digital y promover la integración tecnológica del Servicio de Impuestos Internos con otros organismos.” Según el mensaje del proyecto de ley, con esta medida se “digitaliza la relación del Servicio con el contribuyente”.

Lo anterior se ha vuelto particularmente relevante en el contexto nacional y mundial actual, donde a la fecha nos encontramos en medio de la pandemia producida por el virus SARS-CoV-2. Por lo tanto, la voluntad expresada por el ente fiscalizador en el uso de la tecnología referida anteriormente ha debido adelantarse o ponerse en práctica súbitamente de forma masiva. Muchas

---

47 Servicio de Impuestos Internos, Plan Estratégico para el Periodo 2019-2023. En línea: <[http://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/pe\\_2019\\_2023.pdf](http://www.sii.cl/sobre_el_sii/pe_2019_2023.pdf)> Consultado en marzo de 2020.

oficinas del Servicio han cerrado sus puertas debido a las recomendaciones —y obligaciones— de confinamiento. Pero si bien físicamente las oficinas han debido cerrar, las atenciones a los contribuyentes igualmente se han realizado vía remota por internet, ya sea por aplicaciones que se han puesto a disposición en el sitio web, por teléfono, o por correo electrónico. Estas atenciones se han podido realizar de forma medianamente normal gracias a que el Servicio, junto con el apoyo de distintas leyes, ha venido desarrollando desde hace varios años la digitalización de sus funciones. Con todo, para muchos contribuyentes con poca cultura digital o pocos recursos, el proceso no ha estado exento de dificultades.

Debemos recordar que la asistencia a los contribuyentes es esencial para aumentar los niveles de cumplimiento voluntario. La base de la pirámide de cumplimiento de impuestos consiste en un gran número de contribuyentes que están dispuestos a cumplir con sus obligaciones y que requieren la máxima asistencia de la administración con todo tipo de servicios y canales de asistencia (Gascón y Redondo, 2020). Son estos contribuyentes quienes representan porcentualmente la mayor cantidad de recaudación fiscal. De ahí la importancia de seguir la atención aún en el contexto actual.

Finalmente, además de los canales de atención mencionados, el Servicio ha puesto a disposición de los contribuyentes diversas aplicaciones para teléfonos móviles, tales como e-Renta, e-IVA, e-RUT, e-Factura y e-Boleta. Estas herramientas permiten efectuar diligencias como declarar IVA o Renta, emitir boletas de honorarios electrónicas y emitir facturas desde teléfonos móviles sin necesidad de utilizar un computador.

Es de esperar que el desarrollo de aplicaciones y la cantidad de trámites en línea sigan aumentando con los años. Con todo, este proceso deber ir acompañado de una necesaria información, asistencia y acompañamiento a los contribuyentes, principalmente a aquellos quienes menos se manejan en el mundo digital, como las personas mayores. Asimismo, hay que tener en consideración que un estudio de la OCDE (2019b) situó a Chile junto con Grecia, Italia, Lituania, República Eslovaca y Turquía, como aquellos países de la organización donde “las personas y los trabajadores a menudo no cuentan con las habilidades básicas necesarias para desenvolverse en un mundo digital”. En consecuencia, todas las medidas de digitalización, si bien por regla general son beneficiosas tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes y deben ser fomentadas, deben ir acompañadas de políticas que impliquen una mayor educación en este ámbito.

## 8. CONCLUSIONES

El desarrollo de nuevas tecnologías ha llevado a los gobiernos y a las administraciones tributarias a incorporar herramientas digitales a su actividad. Una visión moderna de fiscalización y asistencia tributaria supone clasificar a los contribuyentes distinguiendo en base a criterios como tamaño, actividad y nivel de riesgo en el incumplimiento de sus obligaciones. De esta manera, las acciones que se lleven a cabo variarán conforme a la situación particular de cada uno. Esto ha sido posibilitado en gran parte por la tecnología, ya que al almacenar la información en forma digital le permite a la autoridad tributaria crear herramientas para manejar los datos masivos de una manera más eficiente.

En el caso de Chile, los contribuyentes se han visto obligados gradualmente a cumplir con las disposiciones tributarias por medios digitales o electrónicos. Vimos que lo anterior resulta particularmente relevante en el Impuesto sobre las Ventas y Servicios, principal tributo recaudador en Chile, y que involucra una serie de obligaciones accesorias y auxiliares como la emisión de documentos tributarios. La masificación de la factura electrónica mediante la incorporación de todos los contribuyentes a su uso ha permitido que el Servicio centralice los documentos electrónicos, pudiendo visualizar fácilmente las transacciones de los contribuyentes. Asimismo, la facturación electrónica le permitió a la autoridad crear el RCV, herramienta clave para el cumplimiento tributario en el IVA, cuya consecuencia más importante es proponer una declaración a los contribuyentes, la cual es utilizada por la mayoría de ellos. En desarrollos recientes destaca también el IVA a los servicios digitales, especialmente lo relativo a su cumplimiento, que ha sido facilitado por medio de un procedimiento simplificado y 100% en línea.

En el caso de la Renta, obligaciones como presentar declaraciones juradas o emitir boletas de honorarios electrónicas resultan sumamente importantes, porque eso le permite luego al Servicio crear una propuesta de declaración para una gran cantidad de contribuyentes. Vimos que en la actualidad la mayoría de las declaraciones de este impuesto se efectúa por medios digitales.

Fueron muchos los aspectos digitales incorporados en el Código Tributario por la Ley N° 21.210, pero destacamos dos de ellos en este trabajo. Primero, el ciclo de vida del contribuyente, que pasó a ser completamente digital. Segundo, en la misma, se agregó por vía legal el concepto de expediente electrónico, con la obligación para el SII de registrar en ello todas las actuaciones de los contribuyentes sobre procedimientos administrativos.

Finalmente, a modo de conclusión general, destacamos el hecho de la creciente relación digital entre la administración tributaria y los contribuyentes, cuestión que, si bien se contemplaba en la última reforma tributaria, su aplicación masiva se precipitó a causa del virus SARS-CoV-2. Eso puede suponer un cambio de cultura tributaria en nuestro país, por lo que tanto la administración tributaria como los contribuyentes se verán enfrentados a una serie de desafíos; desafíos que sin la tecnología no serían posible superar.

## 9. BIBLIOGRAFÍA

Alink, M. y van Kommer, V. (2000). *Manual para las Administraciones Tributarias*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Andrews, F., Barra, M. y Fuentes, R. (2004). *Facturación Electrónica*. Seminario para optar al Título de Ingeniero en Información y Control de Gestión, Universidad de Chile, Santiago, Chile.

Barraza, Fernando (2018a). *Modelo de Facturación Electrónica*, en Factura Electrónica en América Latina. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

Barraza, Fernando (2018b). *Influencia de la Facturación Electrónica en el Desarrollo del Factoring*, en Factura Electrónica en América Latina. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

Castellón, Pamela y Juan D. Velásquez (2011). *Caracterización de Contribuyentes que Presentan Facturas Falsas al SII Mediante Técnicas de Data Mining*. Revista Ingeniería de Sistemas, Volumen XXV, Universidad de Chile, Santiago, Chile.

Collosa, Alfredo (2019). *The Tax Administrations and Information Systems for improving control. Some lines on the subject*. Centro Inter-Americano de Administraciones Tributarias (CIAT).

Comisión Europea (2018). *Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales*. Bruselas, Bélgica.

Escalona, Esteban (2014). *Historia de los Impuestos al Consumo en Chile desde 1920 y al Valor Agregado*. Revista de Estudios Tributarios, N° 10, Universidad de Chile, Santiago, Chile.

EY (2017). *Tax Technology and Transformation: Tax Functions Go Digital*. India.

Faúndez, A., Osman-Hein, R., y Pino Moya, M. (2018). *La auditoría tributaria por sistemas electrónicos frente a los derechos de los contribuyentes: un estudio comparado en América Latina*. Revista Chilena de Derecho y Tecnología N° 7, Universidad de Chile. Santiago, Chile.

Gascón J. y Redondo, J. (2020). *Conceptual Framework: The Tax Administration Functions, Chapter 2* en “ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations”, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Jarach, Dino (1943). *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina.

Laizet, Alexandre (2019). *Artificial Intelligence & Transfer Pricing: The Future of International Tax Planning*. A thesis presented for the Master's Degree of Business, Tax & Financial Market Law University of Paris-Saclay. Paris, Francia.

Leal, Tatiana y Navea, Paola (2014). *Facturación Electrónica*. Revista de Estudios Tributarios, N° 10, Universidad de Chile, Santiago, Chile.

OCDE (2017). *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris, Francia.

OCDE (2019a). *Digital Government in Chile: A Strategy to Enable Digital Transformation*. Paris, Francia.

OCDE (2019b). *OCDE Skills Outlook 2019: Thriving in a digital world*. Paris, Francia.

Pavez, Patricia (2005). *Un Análisis del IVA en Iberoamérica a través de la Experiencia Chilena*. Santiago, Chile.

Pomeranz, Dina (2013). *No Taxation without Information: Deterrence and Self-Enforcement in the Value Added Tax*. Working Paper, Harvard University, Boston, Estados Unidos.

Sáinz de Bujanda, Fernando (1993). *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho Publicaciones. Madrid, España.

Schwab, Klaus (2016). *La Cuarta Revolución Industrial*. Editorial Debate, Santiago, Chile.

Shalf, John y Leland, Robert (2015). *Computing Beyond the End of Moore's Law*.

Yáñez, José (2010). *Elusión versus Evasión*. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, Santiago, Chile.

Yáñez, José (2016). *¿Por Qué Son Necesarios los Impuestos?* Revista de Estudios Tributarios, N° 16, Universidad de Chile, Santiago, Chile.