

METODOLOGÍA DE UNA AUDITORIA FORENSE EN EL CAMBIO DE SUJETO POR VENTA DE CHATARRA DE COBRE: EXPERIENCIA FRENTE A DELITOS TRIBUTARIOS

Esteban Escalona Caba

Gerente DENTIDESK Chile SPA

Magíster en Tributación

Contador Auditor

Ex func. del Depto. Delitos Tributarios

Servicio de Impuestos Internos

escalonacaba@gmail.com

Resumen: El siguiente artículo busca analizar las características del delito tributario, algunas de sus formas y figuras, y cómo la auditoría forense aplicada en una recopilación de antecedentes puede ser efectiva en el objetivo de obtener los elementos necesarios para un proceso judicial. Este trabajo se realizará mediante el análisis detallado de unos de los casos tributarios más emblemáticos que ha afectado a nuestro país durante el último tiempo, no solo por sus aristas tributarias, sino también por sus efectos directos y nocivos en la ciudadanía. La receptación, comercialización y exportación de cobre robado efectuado por las principales empresas exportadoras de chatarra de nuestro país, como la empresa COMEC LTDA., representada por Hernán Trujillo Contreras (El rey de la chatarra)¹, produjeron más de diez mil delitos de robo de conductores de cobre de tendido eléctrico causando pérdidas superiores a los 300 millones de dólares y un perjuicio

¹ Diario Electrónico El Mostrador. 20 de agosto de 2014. En Línea. <http://www.elmostrador.cl/noticias/pais/2014/08/20/suprema-ratifica-condena-contras-el-rey-de-la-chatarra-y-aplica-una-de-las-mayores-multas-de-la-historia-por-delitos-tributarios/> (Consulta: Junio de 2017)

fiscal aproximado de dieciocho mil millones de pesos entre los años 2005 y 2009. Ello fue desarrollado gracias a la creación de una compleja red de sociedades falsas, aplicación de la figura del cambio de sujeto, uso de testaferros y diferentes formas destinadas a burlar la normativa tributaria vigente, características que hacen de esta figura, una de mucho interés para analizar y conocer sobre la forma y comportamiento del delito tributario en el proceso de facturas falsas.

Palabras clave: Delito Tributario, facturas falsas.

1. INTRODUCCIÓN

Durante los últimos años hemos sido testigos de diferentes formas de fraudes mediante la utilización de facturas falsas, que directa o indirectamente han tenido efectos tributarios², y que han afectado tanto al sector público como privado, lo cual nos hace tomar conciencia respecto de la real importancia que tiene sobre cómo se debe enfrentar este tipo de delitos.

En este ámbito, durante los años 2007 al 2011³, el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII), a través de sus diferentes Direcciones Regionales, llevaron a cabo una serie de recopilaciones de antecedentes dirigidas a empresas exportadoras de chatarra de cobre, quienes incentivados por la alta demanda y a los altos precios internacionales del cobre, comenzaron a abastecerse de cables de cobre robados desde el tendido eléctrico (receptación⁴) perteneciente a las diferentes empresas de energía eléctrica, Tv Cable y telefonía, para así satisfacer la alta demanda internacional. Para cometer el delito iniciaron actividades ante el SII a una serie de personas naturales en la actividad de venta de desechos metálicos, y que tenían como única finalidad ser utilizadas para blanquear el origen del cobre robado a través

² Uno de los casos que ha causado gran revuelo durante los últimos años ha sido el protagonizado por las empresas PENTA y el financiamiento ilegal a campañas políticas utilizando para su ocultamiento documentos ideológicamente falsos.

³ El día 8 de marzo del año 2007 funcionarios del Servicio de Aduanas de la Dirección regional de Valparaíso, realizaron aforo físico a contenedor de la empresa Comercial HUAL S.A., encontrando en su interior varias toneladas cables de cobre robado a empresas como Chilectra, Telefónica, y diferentes empresas de Tv Cable, entre otras compañías. A los días siguientes, el Servicio de Impuestos Internos (SII) interpuso ante el 9° Tribunal de Garantía querrela por los delitos de comercio clandestino sancionados en el artículo 97 N°8 y 9 del Código Tributario (Decreto Ley 830 de 1974), dando inicio a una serie de recopilaciones de antecedentes por casi cuatro años, desarrolladas por las diferentes Direcciones Regionales del SII. (Nota autor)

⁴ La receptación se encuentra tipificada en el artículo 456 bis A) del Código Penal. (Nota autor)

de la emisión de documentación ideológicamente falsa como facturas, facturas de compra, guías de despacho, declaraciones de impuestos, entre otras; y sustentar en forma dolosa con dicha documentación tributaria el IVA crédito fiscal recargado, como también las devoluciones indebidas de IVA exportador por la exportación del cobre robado (artículo 36° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, DL 825 de 1974, en adelante LIVS) abultando de la misma forma, los costos de las empresas exportadoras involucradas en el delito. Lo complejo del caso, ya sea por las características propias del rubro fiscalizado, sus intrincadas y extensas cadenas de proveedores, las empresas involucradas con inicio de actividades falsas, facturas de ventas y de compras falsas, declaraciones de impuestos falsas o el uso de *palos blancos o testafierros*⁵, entre otras, como por los elementos contables y tributarios relacionados más bien con la auditoría forense, hicieron de este caso uno de los más emblemáticos y complejos de los últimos años para el organismo fiscalizador; esfuerzo que sin embargo, terminó con querellas y procesamiento en contra de las empresas exportadoras y sus representantes legales⁶.

Antes de comenzar el analizar la figura y forma del delito, es importante repasar el marco tributario que afecta a la actividad de venta y reciclamiento de metales y minerales desarrollada por las diferentes empresas *chatarreras*.

1.1 Marco legal y tributario

Dicha actividad se encuentra dentro de las referidas en el artículo 20 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (Decreto Ley 824 de 1974), por lo que las rentas obtenidas por ellas se encuentran gravadas con el Impuesto de Primera Categoría. Respecto del Impuesto a las Ventas y Servicios y de conformidad a lo dispuesto en el artículo 1° del Decreto Ley N 825 de 1974 (Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en su artículo 2, N° 1 y artículo 4), se gravan con el impuesto a las ventas y servicios, toda vez que cumplen con todos los requisitos copulativos del hecho gravado básico de venta. Las empresas de este rubro generalmente tienen la calidad de agente retenedor⁷ del IVA (Impuesto al Valor Agregado); es decir,

⁵ Durante ese tiempo fue muy conocido el caso de Jorge Cheuquean, analfabeto de 42 años y quien trabajaba estacionando autos y quien aparecía como dueño de una millonaria y lucrativa empresa vendedora de chatarra. El Mercurio. Las facturas falsas del empresario estrella del reciclaje. [en línea] <http://diario.elmercurio.com/detalle/index.asp?id={f4ecee98-84df-420d-8398-620e6ce7f1d5}> [consulta: junio de 2017]

⁶ Diario el Mercurio, 4 junio de 2014. [en línea] Causa RIT 4007 -2008 y RUC 0800491133-5 en contra de Renato Trujillo A. Causa: RIT N° 8743-2010, RUC N° 1010023826-3 en contra de Guillermo Carrión V. <http://www.emol.com/noticias/nacional/2014/06/04/663592/nueve-anos-de-carcel-para-empresario-por-delito-tributario-y-receptacion-en-caso-chatarras.html>[consulta: julio de 2017]

⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución Exenta N°7 del 28 de enero de 2003. Establece instrucciones para obtener la calidad de agente retenedor.[en línea]

para sus operaciones de compra de chatarra, se aplica el cambio de sujeto del IVA con la retención total del IVA asociado (19%) a las compras o ventas de productos, según lo dispuesto en el artículo 3 de la LIVS y el artículo 6 letra A N° 1 del Código Tributario, y por lo tanto tienen la obligación además de:

- a) Pagar el impuesto recargado y retenido en las facturas de compra por ellos emitidas, mediante Formulario N°29 sobre “Declaración mensual y pago simultáneo de impuestos”
- b) Emitir Facturas de Compra⁸ por la adquisición del material, liberando al vendedor de emitir facturas de venta, pero no de emitir guías de despacho por el traslado de mercadería, según lo establecido en los artículos 55 y 56 de la LIVS, y artículo 70 del Decreto Supremo 55 (reglamento de la Ley)
- c) Entregar al SII declaración jurada sobre sus operaciones de compra y venta y detalle de las retenciones de IVA efectuadas, hasta el día 15 de cada mes, mediante Formulario 3248, sobre “Informe mensual adquiriente de Chatarra”
- d) Llevar libro “Existencia de Chatarra”⁹ en el que se deberá anotar el movimiento diario del producto y contener a lo menos la siguiente información: fecha, saldo inicial de chatarra diaria, recepciones según compras u otros ingresos, cantidad de chatarra en kilos, nombre y RUT del proveedor, patente del vehículo de carga, N° factura, guía de despacho u otro, salidas según destino a proceso, ventas nacionales, exportaciones, saldo final de chatarra del día.

Respecto de otras disposiciones distintas a las tributarias, tenemos las contenidas en el Decreto Ley N° 2460, de 24 de enero del año 1979, del Ministerio de Defensa y el Decreto Supremo N° 2124, de 27 de abril de 1943, que establece el Reglamento sobre Libro de *Actas de Procedencia*. Según la normativa señalada, en las casas o agencias de empeño y en los establecimientos que se dediquen a la compraventa de artículos usados, será obligatorio llevar un libro de *Actas de Procedencia*, en que se anotarán: el nombre y apellido del vendedor o empeñante, el número de su

⁸ La no emisión de la factura de compra por parte del comprador, o su emisión sin cumplir con los requisitos legales, se encuentra sancionado de acuerdo a lo establecido en el N°10 del artículo 97 del Código Tributario. (Nota del autor)

⁹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución Exenta N°7, Número 9 del 28 de enero de 2003.[en línea]

cédula de identidad y su impresión dígito pulgar derecho junto con una declaración por la que se asegure ser dueño de los objetos que venda o empeñe. Este libro sólo puede ser revisado por orden judicial o por funcionarios de investigaciones.

Finalmente, por la estructura del delito, las diferentes recopilaciones apuntaron en contra de las empresas que finalizaban con la cadena de IVA, en este caso las empresas exportadoras, por lo que les es aplicable el artículo 36 de la LIVS y el Decreto Supremo N° 348, de 1975¹⁰, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, que establecen y reglamentan la solicitud del IVA crédito fiscal recargado o destinado a la actividad de exportación.

Respecto del delito tributario, el inciso 1 del artículo 1° del Código Penal, señala que delito es toda acción u omisión voluntaria penada por la ley. Por consiguiente, en el ámbito tributario el delito puede definirse *como toda violación dolosa¹¹ de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria, sancionada por la ley (o copulativamente, con una pena y una multa.*¹² Por lo tanto la intención de carácter doloso de evadir impuestos, defraudar los intereses fiscales son las sancionadas con pena corporal. Es entonces el dolo o malicia el elemento determinante o esencial del delito, en oposición a la simple culpa o negligencia que es suficiente para configurar la infracción. Lo contrario al dolo sería la negligencia o impericia, sancionadas según el Código Tributario, con simples infracciones tributarias¹³. En el delito tributario el peso de la prueba recae en el Servicio de Impuestos Internos, distinto ocurre con una fiscalización normal cuyo efecto es una infracción, donde el peso de la prueba recae, según dispone el artículo 21 del Código Tributario en el contribuyente¹⁴.

La técnica para poder realizar una correcta recopilación de antecedentes se encuentra en la Auditoría Forense, que en términos contables es la ciencia que permitirá reunir

¹⁰ Artículo 1 del DS 348 de 1975, “Las personas que para los efectos del Artículo 36° del Decreto Ley N° 825, de 1974, y de este Decreto Supremo, se consideran exportadores de bienes y servicios... podrán recuperar el impuesto del Título II o el de los Artículos 37° Letras a), b) y c), 40°, 42°, 43° bis y 46° del título III, según corresponda, del Decreto Ley N° 825, que se les haya recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación o considerada como tal, o que hayan pagado al importar bienes para el mismo objeto, en la forma establecida en el presente Reglamento...”

¹¹ Una acción u omisión es dolosa, cuando se ha efectuado con voluntad, con intención, con el propósito de cometerla o de violar la norma tributaria.

¹² Massone Parodi, Pedro. Infracciones Tributarias. Legal Publishing. 2° edic. año 2010

¹³ Dumay Peña, Alejandro. El Delito Tributario. Ediciones Samver. Pág.52, 53.-

¹⁴ Decreto Ley 830 de 1974 sobre Código Tributario. Artículo 21.- Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una corte o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico. Entre las diferentes definiciones de Auditoría Forense que se pueden encontrar, en mi experiencia, la que más se acerca a la real amplitud y expectativas del trabajo del auditor, es la que entrega el licenciado experto en Auditoría Forense, Sr. Miguel Antonio Cano:

*“Una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas; es así como se abre un amplio espacio al campo de la investigación, que irá más allá de la simple comprobación de fraudes y delitos”*¹⁵

Para la ejecución de los actos dolosos que se analizará en el siguiente artículo, los contribuyentes incurrieron en las conductas sancionadas en el artículo 97 N°4 del Código Tributario, tales como: presentación dolosa de declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, o a la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de tales asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados (inciso primero); contribuyentes del IVA que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer (inciso segundo); o la maniobra fraudulenta realizada con la finalidad de obtener devoluciones de impuesto que no le correspondan (inciso tercero). Además se incurrieron en las conductas sancionadas por comercio ejercido a sabiendas sobre mercaderías, valores o especies de cualquiera naturaleza sin que se hayan cumplido las exigencias legales relativas a la declaración y pago de los impuestos que graven su producción o comercio establecida en el artículo 97 N°8 del Código Tributario y el ejercicio efectivamente clandestino del comercio o de la industria, cuya conducta se encuentra sancionada en el artículo 97 N°9 del Código Tributario.

Para el trabajo de recopilación de antecedentes y obtener las pruebas, el Servicio de Impuestos Internos, a través de sus diferentes Direcciones Regionales, realizaron variadas recopilaciones de antecedentes, que son el conjunto de búsquedas detalladas orientadas a reunir toda la evidencia pertinente que acredite o pruebe la existencia o inexistencia de un determinado hecho, utilizando para ello todas las facultades legales de fiscalización entregadas al Servicio de Impuestos Internos, como las

¹⁵ Cano, M. A. y Lugo, D. Auditoría forense en la investigación criminal del lavado de dinero y activos. 2005. Bogotá: ECOE Ediciones.

siguientes del Código Tributario.

Notificaciones para solicitar información contable y tributaria, según el artículo 10° y siguientes.

- a) Solicitud de apremio hasta por 15 días, establecido en el artículo 93° y siguientes.
- b) Toma de declaraciones juradas, según los artículos 34 ó 60.
- c) Incautación y aposición de sellos, según número 10 del artículo 161.
- d) Tasación del artículo 65¹⁶, cuando se trate de delitos sancionados según el número 4 del artículo 97.
- e) Examen de registros contables, auxiliares, documentación del contribuyente, toma de inventarios, entre otras, según lo establecido en el artículo 60.

Cabe destacar que todas las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos, deben desarrollarse según las propias limitaciones establecidas en el Código Tributario y otras leyes.¹⁷

A través de estas facultades se pueden obtener, entre otras, las siguientes pruebas¹⁸ las que deberán ser evaluadas por el juez pertinente:

- a) Confesión del contribuyente.
- b) Declaraciones de testigos.
- c) Registros contables y auxiliares.
- d) Presunciones.

¹⁶ Decreto Ley N°830 de 1974. Artículo 65 “En los casos a que se refiere el número 4° del artículo 97°, el Servicio tasará de oficio y para todos los efectos tributarios el monto de las ventas u operaciones gravadas sobre las cuales deberá pagarse el impuesto y las multas...”

¹⁷ Por ejemplo: Las actuaciones deben practicarse en días y horas hábiles (art.10 Código Tributario); las revisiones deben realizarse dentro de los plazos de prescripción (artículos 59 y 200 del Código Tributario); Secreto bancario (art. 62 y siguientes del Código Tributario y art.154 de la Ley General de Bancos)

¹⁸ En cuanto a la clase de pesquisas que deban realizarse, ellas dependerán de la naturaleza y circunstancias del delito cometido. El artículo 180 del Código Procesal Penal, señala que serán las pertinentes y útiles al esclarecimiento y averiguación del hecho, de las circunstancias relevantes para la aplicación de la ley penal y de aquellas que sirven para verificar la responsabilidad de los partícipes.

- e) Documentos.
- f) Certificaciones
- g) Informes de verificaciones
- h) Declaraciones.
- i) etc.

Es importante destacar que cada una de estas pruebas, por si solas, no constituyen un elemento determinante para el éxito de la auditoría; son complementarias. Principalmente porque en un juicio oral, por ejemplo, una declaración prestada ante funcionarios del SII, el declarante puede desdecirse de lo declarado. Ante esto es muy riesgoso para el trabajo del auditor forense respaldar su informe solo con declaraciones, las que sin embargo serán de mucha utilidad para aclarar la línea de investigación, recopilar nuevos y potentes antecedentes documentales que den sustento a sus conclusiones finales. Sin lugar a dudas, al ser delitos de carácter económico, la contabilidad es de gran relevancia al momento de la valoración de la prueba¹⁹ (en aquellos casos en que la contabilidad sea obligatoria para el contribuyente), y además para acreditar la renta efectiva²⁰, por lo tanto su análisis es indispensable en la construcción del informe pericial. Existe una serie de casos tributarios perdidos por los contribuyentes, por la falta de contabilidad.²¹

2. FIGURA TRIBUTARIA Y CARACTERÍSTICAS DEL DELITO EN LA INDUSTRIA DE LA CHATARRA

Si bien la venta de material de cobre robado siempre ha existido, este comportamiento se vio intensificado durante los años 2006 y siguientes debido al alto precio pagado por el kilo de cobre (hasta \$5.500 Kg) y a la alta demanda desde el extranjero. Para el análisis de la figura, el estudio se centrará en empresas exportadoras con

¹⁹ Decreto Ley 830 de 1974, Código Tributario. Incisos décimo cuarto y décimo quinto, del Art. 132, establecen las normas de valoración de la pruebas conforme con las reglas de la sana crítica y la preponderancia de la contabilidad en esta clase de procesos.

²⁰ Decreto Ley 830 de 1974, Código Tributario. “Toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario...”

²¹ Un caso emblemático fue el de “La Ciudad Deportiva” Causa RUC 13-9-0002102-4, RIT GR-18-00511-2013, donde el contribuyente si bien aportó documentos de gastos, no los pudo respaldar por falta de una correcta contabilidad que los acreditara. (Nota del autor)

actividad económica de *venta al por mayor de metales y minerales*, sociedades que adquirirían cobre robado para satisfacer la demanda internacional. El material exportado generalmente era registrado para evitar los controles de aduana como *desperdicios y desechos de cobre* (chatarra) clasificados en la partida 74.04 del Arancel Aduanero, en circunstancia que debió haberse clasificado en la partida 74.13 al ser cables de cobre nuevos y usados utilizados en el tendido eléctrico, en rollos o simplemente cortados en distintas dimensiones, pertenecientes principalmente a las empresas Chilectra S.A., y Compañía de Telecomunicaciones S.A.

Las empresas exportadoras de material de cobre en virtud de la Resolución Exenta N° 7, de 28 de enero de 2003, la cual dispone cambio de sujeto total de derecho del IVA en las ventas de chatarra²² y, a la facultad establecida en los artículos 3° del D. L. 825 y 6° Letra A N° 1, del D. L. 830, se encontraban afectas al cambio de sujeto, por lo tanto tenían la calidad de agente retenedor del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Esto las obliga a retener la totalidad del I.V.A. (actualmente de un 19%), emitir *Factura de Compra* por la compra a sus proveedores, declarar el impuesto retenido mediante formulario N° 29 (Formulario sobre declaración y pago simultáneo Mensual) y entregar en forma mensual al Servicio de Impuestos Internos, hasta el día 15 de cada mes, declaración jurada de las operaciones y el detalle de las retenciones de I.V.A., mediante el Formulario N° 3248. Es por esta razón que los contribuyentes que vendían directamente a las exportadoras, no tenían obligación alguna de retener ni declarar el impuesto (I.V.A.) asociado a dicha venta, como tampoco emitir factura de venta. Sin embargo, de acuerdo a lo establecido en los artículos 55 y 56 del D.L. 825 y el artículo 70 de su Reglamento, dichos contribuyentes, al ser vendedores según los requisitos del artículo 2 N° 3 del D.L. 825 y del artículo 4 del D.S. 55 (reglamento del IVA), tienen la obligación de emitir guías de despacho por el traslado de la mercadería²³.

Además de lo anterior las empresas exportadoras acogidas al sistema de cambio de sujeto, deben llevar un registro o libro foliado y timbrado por el Servicio de

²² La Resolución Exenta N° 7, en el punto N° 1, define el concepto de “chatarra”, señalando que es: “todo residuo del cual puedan obtener productos metálicos o que sea adecuado para uso directo en la fabricación de aleaciones y productos químicos así como a los subproductos que se obtengan de dichos procesos tales como, aquellos originados en la transformación mecánica del metal obtenidos como desechos y escorias resultante del maquinado y fundición, trabajo en frío o en caliente y siempre que no vuelvan a ser procesados en la propia industria. También el metal obtenido de productos metálicos terminados o que contengan metal y que hayan sido desechados por daño, por obsolescencia o por término de su vida útil, como por ejemplo partes y piezas de equipos mecánicos, metal proveniente de la demolición de edificios, artículos domésticos, etc.” (nota del autor)

²³ La falta de otorgamiento de la factura de compra o su emisión sin cumplir con los requisitos, serán sancionados de acuerdo a lo establecido en el N° 10 del artículo 97 del Código Tributario. (nota del autor)

Impuestos Internos, denominado “Libro Existencia de Chatarra”, en el que se anotará el movimiento diario del producto y deberá contener a lo menos la siguiente información: fecha, saldo inicial de chatarra diaria, recepciones según compras u otros ingresos, cantidad de chatarra en kilos, nombre y RUT del proveedor, patente del vehículo de carga, N° factura, guía de despacho u otro, salidas según destino a proceso, ventas nacionales, exportaciones, saldo final de chatarra del día.²⁴

Para poder limpiar el origen real de dichos cables, esto, legalizar el origen del cobre robado mediante la simulación de operaciones de compra y ventas, las empresas exportadoras se abastecieron de una serie proveedores falsos cuya única finalidad consistía en dar esa apariencia legal al origen del cobre robado para de esta forma, no causar sospechas o perjudicar directamente a las empresas exportadoras que recibían el cobre de empresas en apariencia reales.

2.1 Comienzo del trabajo de recopilación de antecedentes

Un trabajo previo en cualquier proceso de recopilación de antecedentes, es el de delimitar el campo de acción a través de:

- a. **Planteamiento de una hipótesis.** Que es una suposición imaginada, sin pruebas o con pruebas insuficientes, para deducir de ella ciertas conclusiones que están de acuerdo con los hechos reales. En general una hipótesis debe responder las siguientes interrogantes: ¿quién? (identificar al contribuyente y qué calidad tiene) ¿qué? (definir hechos y su significación) ¿cómo? (modo de operar) ¿dónde? (lugar donde desarrolló el fraude) ¿por qué? (motivaciones de dolo o error) ¿cuándo? (definir espacio temporal)
- b. **Justificación de hipótesis.** Para desarrollar una hipótesis se deben manejar una serie de premisas que son las que permiten elaborar una hipótesis. Metodológicamente las premisas son anteriores a la elaboración de una hipótesis.
- c. **Impuestos evadidos y marco legal asociado.** Se debe tener claridad respecto de los impuestos que se están evadiendo y el marco legal a trabajar.
- d. **Período a auditar.** Se debe delimitar los períodos tributarios a revisar, que en general corresponde a los de la prescripción.

²⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución Exenta N°7 del 28 de enero de 2003, punto número 9.[en línea]

- e. **Perjuicio económico estimado.** Se debe estimar un perjuicio para analizar la factibilidad de levantar un caso.

Es de suma importancia tener un diseño metodológico de trabajo²⁵ para enfocar una estrategia y maximizar los recursos disponibles. Por lo tanto un planteamiento de hipótesis es clave para la realización de un buen informe. Recordemos que el trabajo del auditor forense es del tipo documental, analítico, descriptivo²⁶ y es llevado a cabo por medio de diferentes técnicas e instrumentos de recolección siguiendo el plan de trabajo según la hipótesis planteada. Debido a que probablemente al inicio del trabajo se disponga de poca información, el auditor forense debe trabajar con las premisas que tenga a disposición en ese momento (como indicadores de fraude) para armar su hipótesis. La cercanía de la hipótesis con la realidad dependerá del correcto análisis de los antecedentes como también de la experiencia del auditor a cargo y a medida que se recopila mayor información, esta puede ir variando. Afortunadamente, en el ámbito tributario existen ya una serie de características de común ocurrencia que permiten formular hipótesis y procedimientos básicos para la planeación del trabajo de recopilación de antecedentes (como en la figura de facturas falsas), aplicando procedimientos metodológicos apropiados.

Respecto del fraude de la industria de la chatarra, el trabajo de hipótesis puede ser el siguiente:

“La sociedad exportadora de chatarra COMEC LTDA., ha aumentado dolosamente el monto de sus créditos fiscales de los periodos de enero de 2007 a diciembre de 2009, mediante la emisión y utilización de facturas de compras ideológicamente²⁷ falsas simulando compras de chatarra de cobre a proveedores que no le han realizado ventas efectivas, obteniendo además devoluciones de IVA exportador indebidas y abultando dolosamente sus costos de los AT 2008, AT 2009 y 2010”

²⁵ El Servicio de Impuestos Internos mediante su Circular 08 del año 2010, emitió instrucciones en relación con los procedimientos a seguir para el desempeño de su labor de recopilación de antecedentes por delitos tributarios, dejando sin efecto las Circulares 78 de 1997 y 60 de 2001, que reglamentaban los procedimientos a seguir en casos de detectarse facturas falsas. (nota del autor)

²⁶ Hernández, Fernández y Bastidas. Metodología de la Investigación. México. Mc Graw Hill 2003. pág. 119. Señala que “La investigación descriptiva consiste en llegar a conocer especificaciones, características y rasgos importantes de cualquier fenómeno que se analiza e identificar su relación con una o más variables”

²⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular 93 del año 2001. Define como factura ideológicamente falsa a aquella que deja constancia de cosas falsas o mentirosas, siendo las formas usadas aparentemente reales o auténticas.[en línea] <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu93.htm> (Consulta: junio de 2017)

Para la justificación de la hipótesis se trabajaron las siguientes premisas:

- a) Costos por compra de chatarra del AT 2008, AT 2009 y AT 2010, presenta un comportamiento explosivo respecto de los años anteriores, pasando de un 60% del total de costos a un 90%.
- b) El IVA crédito fiscal se encuentra ligeramente calzado durante los períodos de enero de 2007 a diciembre de 2009.
- c) Se detectó un “testaferro” o “*palo blanco*” quien señaló nunca haber vendido a la empresa exportadora.
- d) Entre el rubro de la empresas comercializadoras de chatarra, principalmente de las exportadoras, existe un riesgo alto de cometer evasión fiscal.
- e) Se tomó una muestra del libro de compras del período tributario mayo de 2007 y enero de 2008, detectándose doce proveedores con comportamientos tributarios irregulares tales como: presentan una serie de anotaciones por parte del SII, como No ubicado, verificación de actividad o de facturas (anotación 45); Preventivo del jefe del Departamento (anotación 52); Inconcurrente notificación/citación proceso fiscalización (anotación 42); Notificación de facturas observadas (anotación 53), entre otras.

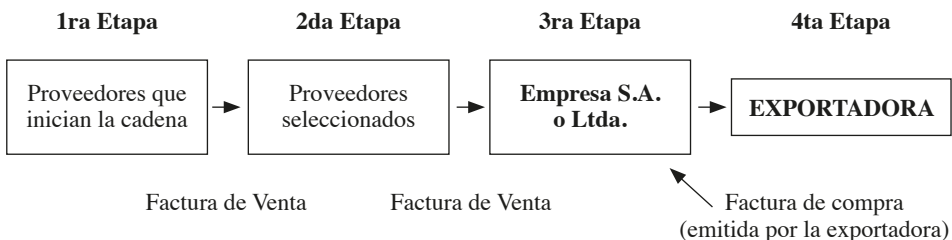
2.2 Impuestos evadidos y períodos de revisar

El contribuyente, durante los períodos de enero a septiembre y diciembre del año 2007, y enero- febrero del año 2008, podría haber percibido devoluciones de IVA exportador, según lo establecido en el artículo 36 del DL 825, por un total aproximado de \$300.000.000, y por concepto de Impuesto Único del Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (DL 824/74), por los AT 2008, AT 2009 y AT 2010, de aproximadamente \$2.000.000.000.-

Una vez realizado el trabajo de hipótesis, se debe comenzar con la recopilación de antecedentes utilizando diferentes técnicas de auditoría forense, como toma de declaraciones juradas a los diferentes proveedores que lograron ser ubicados dentro del territorio nacional, inspección y análisis de documentos, tomas de inventario, inspección ocular, entre otros, siempre considerando que es el juez de garantía quien evaluará las pruebas.

Del análisis del comportamiento de las diferentes empresas o contribuyentes participantes en la cadena del IVA, se detectaron conductas comunes a todos ellos dependiendo del nivel en que éstos se encontraran dentro de esa cadena de traspaso de IVA. Partiré analizando el comportamiento más simple del que luego se abren a algunas variantes más complejas.

2.3 Comportamiento básico de traspaso de I.V.A.



La primera etapa son aquellos proveedores falsos que inician la cadena de facturas falsas y cuyas características son bien particulares pero de difícil rastreo. Estos emiten facturas de venta a los proveedores de la segunda etapa, cuyas características en su falsedad disminuyen o son menores que las de la primera etapa. Estos emiten sus facturas a las empresas de la tercera etapa. En esta etapa, el trabajo para detectar la falsedad de las operaciones se hace más complejo debido a que estas empresas son reales; es decir, realizan operaciones reales de compra y venta de chatarra, tienen domicilio conocido y personal que trabaja en ellas, entre otras características que hacen de estas empresas las ideales para ocultar la venta de cobre robado a la empresa final de la cadena de IVA que es la exportadora. En esta etapa final, es la exportadora la que emite el documento por la compra, denominado factura de compra.

Analicemos con mayor detalle las características de los proveedores de cada una de las etapas:

Proveedores 1ra etapa:

- a) Utilización de palos blancos o testaferros. Son buscados por reclutadores; es decir, terceras personas que los ubican para utilizar sus datos personales y así iniciar actividades ante el Servicio de Impuestos Internos con sus nombres a cambio de una suma de dinero determinada. Con esto los reclutadores obtienen timbraje de facturas las cuales posteriormente serán vendidas.

- b) Utilización de domicilios falsos. La información entregada al Servicio de Impuestos Internos sobre sus domicilios es falsa, toda vez que no ejercen actividad comercial alguna y no son ubicados por funcionarios del SII ni de la PDI (Policía de Investigaciones) o cualquiera que los requiera. Para lograr el timbraje de facturas, un funcionario del SII debe acreditar la efectividad del domicilio, para lo cual el reclutador informa uno que una vez visitado y obtenido el timbraje, no vuelven a utilizar.
- c) Perfil básico de los proveedores. El perfil de los proveedores de esta etapa es el de personas sin instrucción alguna, indigentes, o que ganan ingresos mínimos en el desarrollo de sus oficios; tales como, acomodadores de autos, cargadores, dueñas de casa, y que son tentados a iniciar actividades ante el Servicio de Impuestos Internos, a cambio del pago de una suma de dinero mensual.
- d) Obligaciones tributarias. Las únicas obligaciones tributarias que cumplen a nombre de dichos contribuyentes (recordemos los que los reclutadores son los que en realidad realizan las operaciones), son las de presentar declaraciones de impuestos mensuales a través del Formulario N° 29 (sobre Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos) y timbraje de libros de compra-ventas y facturas de venta. No cumplen con la obligación de presentar el timbraje de libros contables como Libro Mayor y Diario, como tampoco la presentación de Formulario N° 22 sobre Declaración de Impuestos Anuales a la Renta, ya que estos contribuyentes presentan una vida tributaria inferior a un año.
- e) Declaración de Formulario N°29. Las declaraciones de impuestos mensuales – IVA- de existir, se encuentran calzadas²⁸; esto quiere decir que sus créditos fiscales son similares a los montos de sus débitos fiscales, evitándose de esta forma del pago de impuestos IVA (Código 89 del Formulario N29). Cabe señalar que los créditos fiscales registrados en el formulario, son absolutamente falsos y no se encuentran sustentados mediante documentación, según lo establece el artículo 23 de la LIVS.

²⁸ El término calzada corresponde a una simple jerga tributaria, por lo que no se encuentra definida en la ley. Por lo tanto de utilizarse en algún informe debe explicarse claramente a qué corresponde la definición. (nota del autor)

- f) Tiempo de vida. El tiempo de duración de las sociedades es muy corto para evitar fiscalizaciones de los organismos públicos y no es superior a seis meses o menos, dependiendo del tiempo que demore el Servicio de Impuestos Internos en fiscalizarlos y registrar en sus antecedentes tributarios una serie de anotaciones negativas del SII como de Inconurrencias a procesos de fiscalización, no ubicado en domicilio declarado ante el SII, no ubicado en proceso de verificación de facturas, entre otras, que terminan finalmente con el bloqueo tributario del contribuyente(en el hampa se conoce como *reventar al palo blanco*), que no es otra cosa que una *suspensión o restricción en el timbraje de documentos tributarios susceptibles de generar créditos, en particular facturas y notas de débito*.²⁹
- g) Pérdida de documentación. Una conducta recurrente en este tipo de contribuyentes una vez que son notificados para que aporten su documentación, es la de comunicar al Servicio de Impuestos Internos la pérdida de su documentación contable y tributaria. En otros casos, los contribuyentes simplemente no son habidos, porque los domicilios informados son inexistentes y por tanto tampoco este Servicio ha podido disponer de la documentación que acredite las operaciones comerciales.³⁰

En general, en esta etapa de la cadena los proveedores (testaferros³¹ o palos blancos) detectados correspondían al perfil de personas de difícil acceso para ser interrogadas. En este proceso, si bien es muy beneficioso tener una declaración de los involucrados respecto de la falsedad de las operaciones, lo que se debe buscar es la detección de comportamientos comunes o características de común ocurrencia en este tipo de fraudes. Para acreditar la prueba de la falsedad ideológica de sus documentos (son falsas ideológicas toda vez que los documentos por ellos emitidos fueron timbrados y autorizados por el SII), considerado que no poseen registros contables o que los proveedores no fueron ubicados en sus domicilios, se realizaron los siguientes procedimientos:

²⁹ Massone Parodi, Pedro. *Infracciones Tributarias*. Ediciones Legal Publishing. 2 Edición. Pág. 283

³⁰ La pérdida de documentación o inutilización no fortuita de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, se encuentra sancionada en el artículo 97 N°16 del Código Tributario (DL 830 de 1974)

³¹ RAE. Testaferro: Persona que presta su nombre en un contrato, pretensión o negocio que en realidad es de otra persona.

- a) Investigar comportamiento financiero y económico de los proveedores. Consultas en bases de datos de DICOM, bancos comerciales, la propia información en poder del SII (Ej: rentas percibidas), y otras bases de datos. Con esto se buscó acreditar la falta de capital de los proveedores para invertir en el negocio y por lo tanto la inviabilidad de estos proveedores para realizar las millonarias transacciones de venta que aparecían declaradas en sus Formularios N°29.-
- b) Toma de declaraciones juradas a dueños de imprentas donde se confeccionaron las facturas. Con ello se acreditó el comportamiento de que los proveedores no tenían injerencia alguna en los aspectos domésticos de la actividad toda vez que los testaferros eran quienes aparecían haciendo este trámite y pagando a los dueños de imprentas.
- c) Inspección ocular de los domicilios declarados ante el SII. Con esto se pudo acreditar que no tenían espacio alguno para acopiar la gran cantidad de toneladas de cobre que señalaban haber vendido, ya que los domicilios visitados en su mayoría eran pequeñas casas de barrios marginales de Santiago, Iquique, Concepción y Temuco.
- d) Análisis de declaraciones de impuestos mensuales (Formularios N°29) obtenidas desde internet. Con esto se acreditó que sus débitos eran de igual monto que sus créditos (declaraciones calzadas).
- e) Activos para realizar sus operaciones. Se investigó si los proveedores eran dueños de bienes de capital que les permitiese realizar la actividad por ellos declarada (Ej: camionetas, terrenos de acopio, etc.)
- f) Revisión de bases de datos del Registro Civil. Esto con la finalidad de detectar otros familiares involucrados en el fraude. En este tipo de figuras con complejas cadenas de IVA, es común que los reclutadores inviten a participar a los familiares a cambio de una paga mensual.
- g) Anotaciones negativas del SII. Se consultó las bases de datos del organismo para indagar y rastrear fiscalizaciones o requerimientos realizados por las diferentes Direcciones regionales del SII, donde el contribuyente hubiese sido requerido.

Cabe advertir que cada una de estas pruebas indirectas por si solas no tienen mucha efectividad, por lo que en el informe pericial deben ser presentadas todas en su conjunto, siempre dejando en evidencia la relación

en el comportamiento y objetivo que tienen cada una de ellas dentro de la figura de fraude³².

Estos proveedores en general fueron sancionados según lo dispone el artículo 97 N°23 del Código Tributario, toda vez que la conducta de suministrar datos falsos en el inicio de actividades (art. 68 del Código Tributario) y sus modificaciones con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria, es la conducta dolosa señalada:

“El que maliciosamente proporcionare datos o antecedentes falsos en la declaración inicial de actividades o en sus modificaciones o en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo y con multa de hasta ocho unidades tributarias anuales.”

Proveedores 2da Etapa:

En la segunda etapa, el perfil de los proveedores utilizados tiene variantes respecto de la primera etapa, y presentan un comportamiento tributario, en apariencia, más sano:

- a) Tienen inicio de actividades y son ubicables en los domicilios declarados ante el Servicio de Impuestos Internos.
- b) Algunos de ellos al ser notificados presentan comunicación de aviso de pérdidas de documentos. Otros simplemente aportan libro de compraventas y luego desaparecen o simplemente no dan respuesta alguna a los requerimientos del SII.
- c) Presentan declaraciones de impuestos mensuales, mediante formulario N° 29 (Sobre Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos), como también declaraciones de impuestos anuales, a través de Formulario N° 22.
- d) Las anteriores declaraciones de impuestos, al igual que los proveedores de la 2da Etapa, se encuentran calzadas y por lo tanto sin pago alguno de impuestos.

³² El medio probatorio por excelencia al que se recurre en la praxis para determinar la ocurrencia de los procesos psíquicos sobre los cuales se asienta el dolo no son ni las ciencias empíricas ni la confesión autoinculpatoria del imputado, sino la llamada prueba indiciaria o circunstancial, plasmada en los “juicios de inferencia”. Massone Parodi, Pedro. *Infracciones Tributarias*. Ediciones Legal Publishing. 2 Edición. Pág. 51.

- e) Tienen un tiempo de funcionamiento comercial limitado, que normalmente no supera los dos o tres años.
- f) No llevan un registro de inventario de la chatarra.
- g) Es frecuente que aparezcan relacionados a los reclutadores.
- h) Presentan aumentos explosivos de sus ventas (de hasta un 300%), sin que exista una explicación financiera o registros contables que den cuenta de los flujos de caja.
- i) El pago a sus proveedores señalaron que lo realizaban en dinero en efectivo
- j) Por las supuestas ventas de cobre realizadas a proveedores de tercera etapa, recibían cheques los cuales fueron pesquisados para detectar maniobra tendiente a dar cumplimiento con lo establecido en el artículo 23 N°5 de la LIVS

Los proveedores de esta 2da Etapa, cumplen con la función de limpiar el origen de la documentación proveniente de la 1ra Etapa, para así traspasarlo a la etapa siguiente (3ra Etapa) que generalmente corresponde a una empresa ya establecida (puede ser una Limitada o Sociedad Anónima) que tiene sus antecedentes tributarios en regla, tiene domicilio fidedigno declarado ante el SII, y realiza operaciones reales de compra y venta de chatarra, tanto de cobre como de otros metales. De esta forma la facturación traspasada a la exportadora del metal, empresa que además termina con la cadena de I.V.A., es difícil de detectar en la falsedad de la documentación toda vez que para ello hay que hacer el seguimiento desde su comienzo en la etapa primera de la cadena de I.V.A.

Para acreditar la falsedad ideológica de sus documentos (son falsas ideológicas toda vez que los documentos por ellos emitidos fueron timbrados y autorizados por el SII), se realizaron los mismos procedimientos que los practicados a los proveedores de la primera etapa, agregando además los siguientes:

- a) Toma de declaraciones juradas. Con esto se acreditó que los proveedores fueron reclutados por terceras personas ya que muchos señalaron que les ofrecieron dinero a cambio de iniciar

actividades ante el Servicio de Impuestos Internos e ir a timbrar las facturas cada vez que se le requería. En esta etapa los nombres de los reclutadores se hacían repetitivos siendo dos o tres los que realizaban esa función de buscar palos blancos. Como se señaló anteriormente, aunque el contribuyente señale no haber realizado las operaciones de compras y ventas, de igual forma se debe recopilar antecedentes financieros, patrimoniales y otros mencionados en el perfil de la primera parte de esta cadena de I.V.A. Por otra parte el objetivo de la declaración jurada debe apuntar que además de desconocer las operaciones, aprovechar la oportunidad de que entregue mayor información sobre el modo de operar, nombres de reclutadores, lugares donde se juntaban, y formas de pago. Debemos recordar que en estos casos, puede ser la única oportunidad que se tenga de conversar con el palo blanco o testaferro. Por otra parte, toda esta información será de mucha utilidad en el caso que el testaferro en el juicio desconozca los dichos de la declaración.

- b) Revisión y análisis de libros de compras y de ventas. Gracias al análisis de los libros de compras y ventas, se pudo obtener evidencia de otros proveedores y clientes partícipes de la cadena de IVA aumentando así, la muestra de proveedores a trabajar.
- c) Notificación de contadores. A los contadores que fueron ubicados, también se les tomó declaración jurada para que entregaran, principalmente información sobre los reclutadores y su modo de operar.
- d) Verificación de cheques cobrados por ventas amparadas en facturas falsas. Los proveedores de esta etapa además de facilitar su nombre para conseguir timbraje de facturas, que luego fueron usadas para respaldar operaciones de venta falsas, entregaron clara evidencia sobre maniobra distractora utilizada para cobrar los cheques girados por las empresas receptoras de las facturas y cumplir de esta manera, con lo dispuesto en el artículo 23 N° 5 del DL 825 de 1974. En el procedimiento participaba el supuesto proveedor, quien luego de cobrar el cheque en el banco, entregaba el dinero a la persona que los

acompañaba (a la salida del banco), generalmente un reclutador, quien se encargaba de devolverlo a la empresa o depositarlo en las cuentas corrientes bancarias asignadas. Esta maniobra es de uso común en este tipo de delitos, sin perjuicio de lo anterior no aseguran el derecho de uso del IVA crédito fiscal.³³

Proveedores 3ra Etapa.

En esta etapa estamos en presencia de proveedores que le venden directamente a la empresa exportadora y por lo tanto su comportamiento debe ser impecable para evitar problemas de fiscalización a la exportadora. Es por ello que la principal característica de estos es su completa disposición a aportar en todo lo que sea necesario para evitar algún problema con el organismo fiscalizador y que repercuta en alguna denegación de solicitud de IVA exportador a la empresa exportadora. Por lo tanto se dispone de toda la documentación contable y tributaria, personas a quienes tomar declaraciones juradas, además al vender a las empresas exportadoras sujetas al régimen de cambio de sujeto, estas proveedoras de la 3ra etapa no emiten facturas de venta y por lo tanto el débito fiscal es declarado por las exportadoras que le compran. Esto las obliga a ser periódicamente fiscalizadas para solicitar el remanente de crédito fiscal.

Para acreditar la falsedad ideológica de sus operaciones se realizaron, además de los procedimientos expuestos en los puntos anteriores, otros más complejos con la finalidad de comprometer su participación en la figura de emisión de facturas falsas:

Toma de declaraciones juradas. Al estar más cerca de la empresa exportadora están más comprometidas en la figura dolosa de uso de facturas falsas. Es por ello que las declaraciones juradas debieron apuntar, más que buscar la declaración autoinculpatoria, a recopilar la mayor cantidad de antecedentes

³³ Si bien el número 5 del artículo 23 de la LIVS entrega los elementos de resguardo para no perder el derecho de uso del IVA crédito fiscal amparado en facturas falsas tales como, pagar con cheque o vale vista nominativo o transferencia electrónica, haber anotado por el librador al extender el cheque o por el banco al extender el vale vista, en el reverso del mismo, el número del rol único tributario del emisor de la factura y el número de ésta, entre otras, el inciso final del número 5, señala expresamente que lo dispuesto anteriormente no se aplicará en el caso que el comprador o beneficiario del servicio haya tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura. (nota del autor)

para configurar el modo de operar, buscar nuevos nombres, procedimientos, entre otros antecedentes.

Revisión y análisis de libros mayor y diario. De la revisión se detectó contabilizaciones de anticipos de dinero realizados por la empresa exportadora. Dicho comportamiento se analizará en la etapa siguiente.

Incautaciones. Se realizaron incautaciones con la finalidad de detectar cables robados a compañías eléctricas, contabilidad falsa (doble contabilidad), en muchos de estas empresas se detectaron talonarios completos de facturas en blanco (sin usar) de sus propios proveedores, entre otros documentos.

Aporte de cheques que acrediten el pago de la mercadería comprada. Debido a la información de la maniobra realizada con los cheques, en esta etapa se debería de haber solicitado las cuentas corrientes de los diferentes intervinientes (representantes legales, socios, reclutadores, entre otros) para tener evidencia sobre la devolución y depósito de los montos cobrados por sus proveedores y que se explicó en la 2da etapa.

Toma de inventarios³⁴. Una forma de encontrar evidencia en la falsedad de las operaciones fue la de hacer seguimiento a los inventarios de las empresas involucradas. Una de las formas que se planificó y ejecutó fue a través de la propia información aportada por el contribuyente mediante sus propias declaraciones de Formulario 3248 la cual fue contrastada con las operaciones de ventas por ellas facturada.

Se desarrolló un flujo con el movimiento de entradas y salidas partiendo con la cantidad inicial informada en el Formulario 3248 al 01 de enero de cada año. Con dicho saldo inicial y las cantidades de cobre detalladas en las facturas de proveedores, versus las facturas de venta de la empresa de esta etapa. Se tomó una muestra, por ejemplo, por los meses de enero y febrero obteniendo el movimiento diario de chatarra, determinando la existencia de varios días en que la empresa quedó sin existencias de mercadería de cobre e incluso durante algunos días presenta saldos negativos. Un ejemplo del seguimiento realizado al inventario, se detalla en el siguiente cuadro:

34 Según lo dispuesto en los artículos 16 y 17 del Código Tributario (Decreto Ley 830 de 1974) está obligado a tener implementado un registro de existencias e inventario

Cuadro movimiento existencia de cobre, meses enero y febrero 2008

MOVIMIENTO DE EXISTENCIAS COBRE AÑO 2008				
Fecha	Operación	Entrada Kilos	Salida kilos	Saldo kilos
Saldo inicial				45.410*
04-ene	Compras	13.080		
05-ene	Ventas		-22.774	35.716
07-ene	Compras	10.336		
08-ene	Ventas		-20.910	25.142
09-ene	Compras	10.345		
09-ene	Ventas		-10.799	24.688
15-ene	Compras	31.980		
16-ene	Ventas		-22.955	
16-ene	Compras		-22.607	11.106
16-ene	Ventas	5.054		
16-ene	Compras		-265	15.895
19-ene	Ventas	13.429		
19-ene	Compras	15.420		
19-ene	Ventas		-289	44.455
23-ene	Compras	8.186		
24-ene	Ventas		-22.739	29.902
24-ene	Compras	9.366		
24-ene	Ventas		-12.790	26.478
25-ene	Compras	2.529		
26-ene	Ventas		-21.104	7.903
26-ene	Compras	4.895		
26-ene	Ventas		-3.512	
26-ene	Compras		-9.486	-200
29-ene	Ventas	5.223		
29-ene	Compras		-9.497	-4.474
31-ene	Ventas	29.134		
SALDO MES DE ENERO				24.660

Fuente: Formulario 3248 de enero de 2008 de empresa auditada.

MOVIMIENTO DE EXISTENCIAS COBRE AÑO 2008				
Fecha	Operación	Entrada Kilos	Salida kilos	Saldo kilos
Otros				0
06-feb	Compras	18.558		43.218
07-feb	Exportación		-22.919	20.299
15-feb	Compras	34.768		
15-feb	Ventas		-258	54.809
19-feb	Compras	7.182		
19-feb	Ventas		-32.829	29.162
21-feb	Compras	7.993		
21-feb	Ventas		-19.941	
22-feb	Exportación		-21.615	-4.401
23-feb	Compras	17.518		
23-feb	Ventas		-15.540	-2-423
26-feb	Compras	3.526		
26-feb	Ventas		-3.376	-2.273
27-feb	Compras	3.722		
27-feb	Ventas		-3.216	-1.767
28-feb	Compras	23.389		
28-feb	Ventas		-100	21.522
SALDO MES DE FEBRERO				21-522

Fuente: Formulario 3248 de enero de 2008 de empresa auditada.

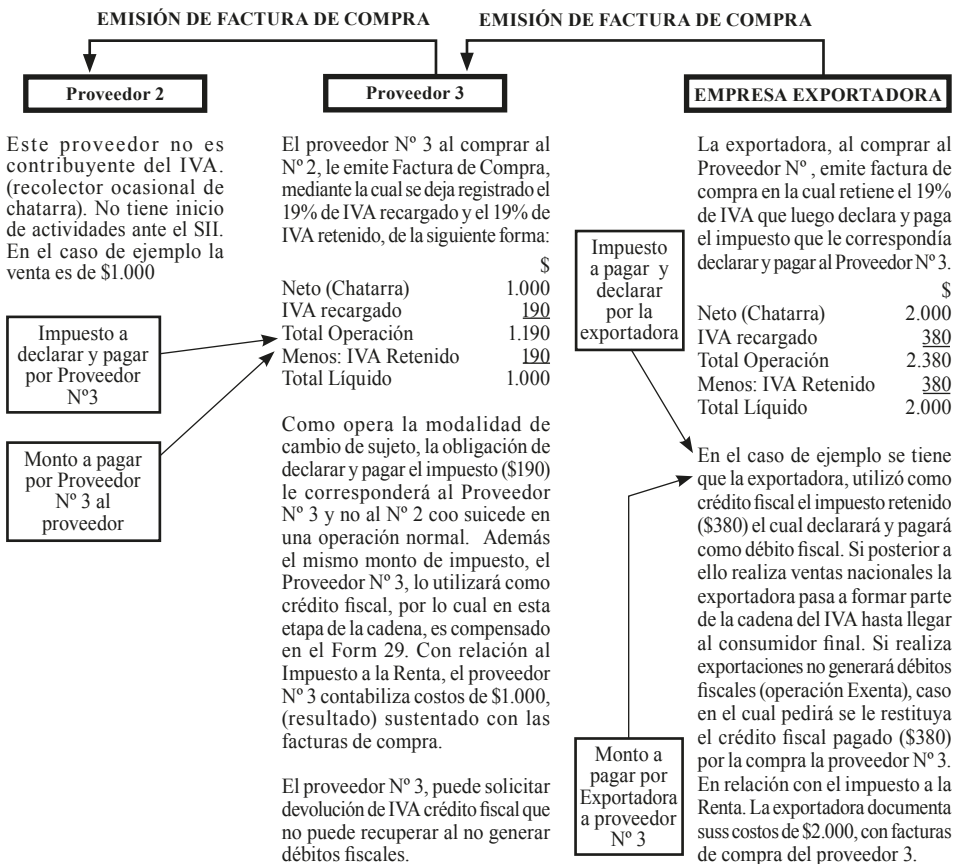
Del análisis anterior, se advierte que la empresa se queda sin stock de mercadería en varias ocasiones e incluso registra saldos de existencias negativos durante los meses de enero y febrero; es decir, los kilos de cobre vendidos superan totales de compras, situación que generalmente se produce antes de adquirir una importante cantidad, el último día del mes. Concretamente, el 27 de febrero el saldo de existencias fue negativo. Si bien esta sola evidencia puede parecer débil, al ser analizadas en su conjunto con los demás antecedentes toma forma y configura ese comportamiento utilizado por las empresas traspasadoras de I.V.A. Este comportamiento fue habitual dentro de las empresas exportadoras involucradas en el delito de utilización de facturas falsas.

A diferencia de los proveedores de las etapas anteriores, este proveedor sí presenta inversión en activos fijos, como camionetas de tres cuartos, galpones de acopio, cargadores “Yale” básculas, además de pagos de remuneraciones a empleados administrativos, de carga, choferes, entre otros gastos necesario para llevar a cabo las operaciones de ventas detalladas en los documentos.

Etapas Final: Exportador.

Como ya hemos señalado, toda esta cadena de I.V.A. lo que busca finalmente es ocultar el origen del cobre robado mediante el traspaso de documentación de compra y venta entre los diferentes proveedores falsos y que las empresas exportadoras como compraban a precios inferiores a los contabilizados como costo, blanqueándolo a través del uso de facturas ideológicamente falsas, comportamiento sancionado según lo establecido en el artículo 97 N° 4, incisos primero y segundo del Código Tributario. Estas empresas exportadoras, al crear esta extensa cadena de proveedores falsos, realizaron un trabajo minucioso para evadir los efectos de las fiscalizaciones, lo cual por mucho tiempo dio excelentes resultados toda vez que las diferentes citaciones y liquidaciones de impuestos practicadas en contra de los diferentes proveedores de las etapas primera y segunda, resultaban totalmente infructuosas. Se tuvo que realizar un trabajo dirigido y coordinado por un solo departamento del Servicio de Impuestos Internos (Departamento de Delitos), apoyado por el trabajo de diferentes fiscalizadores de las Direcciones Regionales de todo el país, más el trabajo mancomunado de la PDI para poder en definitiva dar con el éxito total de la operación.

Como se señaló, estas empresas por sus características están afectas al cambio de sujeto por sus operaciones de compra realizadas a sus diferentes proveedores. A continuación se muestra gráficamente los efectos en la cadena de recaudación del IVA. cuando opera el cambio de sujeto.



Respecto de las facturas de compra emitidas, uno de los temas que se discutieron fue el real perjuicio que cometían las empresas exportadoras que las emitían, toda vez que el I.V.A. débito fiscal era enterado por ellos mismos (los compradores) por lo tanto no existía perjuicio fiscal alguno. Lo mismo sucedía con las solicitudes de I.V.A. exportador realizadas por los exportadores, toda vez que el I.V.A. solicitado según los procedimientos establecidos en el artículo 36 del la LIVS y el Decreto Supremo 348 de 1975, era el mismo que ellos habían enterado en arcas fiscales mediante la declaración del Formulario N°29. Cabe señalar que el IVA siempre ha sido neutro para los intermediarios de la cadena, por lo tanto el impuesto pagado por la compra se debe recuperar mediante la imputación en contra del IVA débito fiscal de las ventas por ellos realizadas (en el caso de ventas nacionales) y mediante la solicitud del artículo 36 de la LIVS, antes señalada. Una de las excepciones para no poder recuperar el IVA crédito fiscal es, por ejemplo, si el contribuyente se encuentra exento de IVA por sus ventas (Artículo 23 N°2 de la LIVS) o cuando el crédito fiscal se encuentra amparado en facturas falsas, que es el caso en cuestión.

Por lo tanto al simular compras de material o el haberlas realizado efectivamente pero por precios adulterados mediante la emisión de sus propias facturas de compra, estamos frente a la emisión de facturas ideológicamente falsas.

Al estar en la etapa final de la cadena, la prueba del delito estará en el trabajo realizado en las etapas 1 a la 3, donde la evidencia documental de las facturas falsas, se traspasa hasta la exportadora.

Los trabajos específicos a desarrollar en esta etapa, son más bien de análisis de la contabilidad de la empresa exportadora y de análisis de inventarios, similares a los explicados en los procedimientos de la etapa 3 y práctica de incautación en las oficinas centrales y sucursales de la exportadora.

Como se señaló, dentro de las prácticas habituales desarrolladas por el exportador, era la de financiar a sus proveedores, en especial los de la etapa 3, para que mantuviese disponible en todo momento con el cual ellos pudiesen pagar a sus propios proveedores y así hacer la simulación del pago establecido en el artículo 23 N°5 de la LIVS. De esta forma, el exportador financiaba la compra del proveedor de la etapa 2. Para obtener un conocimiento sobre la forma de contabilizar el pago de los proveedores, se revisó el libro diario y mayor, junto con las facturas de proveedores, correspondiente a diferentes períodos, de ellos se pudo constatar las siguientes contabilizaciones:

Asiento contable Nro 1.

1-1-05-01 Mercaderías	XXXXXXXX	(Cuenta Activo)
1-1-04-01 IVA Crédito Fiscal	XXXXXXXX	(Cuenta Activo)
2-1-02-01 Proveedores	XXXXXXX	(Cuenta Pasivo)

Asiento Contable Nro 2.

2-1-02-01 Proveedores	XXXXXXXX	(Cuenta Pasivo)
1-1-01-06 BANCO	XXXXXXXX	(Cuenta Activo)
2-1-03-02 IVA Retenido Terceros	XXXXXXXX	(Cuenta Pasivo)

Con el primer asiento contable la sociedad deja reflejada la obligación proveedores (pasivo) de pagar al proveedor y además la compra de la chatarra (activo). Posteriormente y dentro del mismo mes (generalmente dentro de los días siguientes), se realiza la segunda contabilización rebajando la cuenta proveedores, contra la emisión del pago con cheque del Banco (activo), quedando de esa forma la obligación con el proveedor saldada.

Esta forma de contabilizar el pago, fue usada por exportadoras de chatarra para contabilizar los pagos a proveedores. Sin embargo, del proceso de auditoría a las cuentas contables, se detectó el uso de otra cuenta contable “Anticipo Proveedores” cuya finalidad es ir haciendo anticipos a algunos proveedores, de la etapa 3.

Asiento contable Nro 1.

1-1-03-04 Anticipo Proveedores	XXXXXXX	(Cuenta Activo)
1-1-01-06 BANCO	XXXXXXX	(Cuenta Activo)

Con este primer asiento, se refleja el anticipo al proveedor, creando una cuenta de Activo “Anticipo” contra el pago con cheque del BANCO.

Posteriormente, para contabilizar la devolución del dinero anticipado, se anulan las cuentas “Anticipo Proveedores” y “Proveedores” dado que el dinero ya fue pagado al proveedor de forma anticipada, según se observa en el siguiente asiento contable:

Asiento Contable Nro 2.

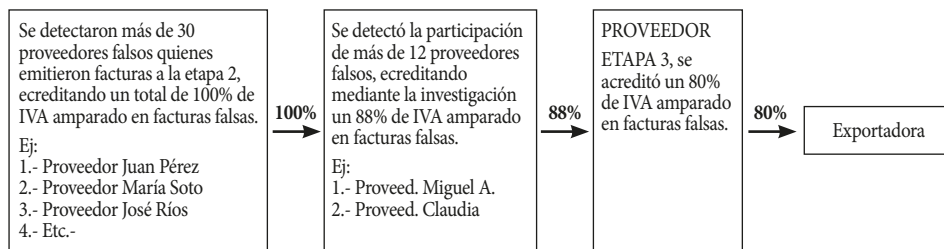
2-1-02-01 Proveedores	XXXXXXX	(Cuenta Pasivo)
2-1-03-02 IVA Retenido a Terceros	XXXXXXX	(Cuenta Pasivo)
1-1-03-04 Anticipo Proveedores	XXXXXXX	(Cuenta Activo)

Este asiento contable se hace una vez emitida la factura de compra al proveedor.

Además se detectó otra forma de realizar la misma anulación de las cuentas “Anticipo Proveedores” y “proveedores”, contra la emisión de la factura de compra, donde en el mismo asiento contable se deja reflejado un nuevo anticipo:

2-1-02-01 Proveedores	XXXXXXX	(Cuenta Pasivo)
1-1-03-04 Anticipo Proveedores	XXXXXXX	(Cuenta Activo)
2-1-03-02 IVA Retenido a Tercero	XXXXXXX	(Cuenta Pasivo)
1-1-01-06 BANCO	XXXXXXX	(Cuenta Activo)

Una vez terminado el análisis de la cadena completa de proveedores, sus nombres, cantidad de kilos traspasados en cada etapa, y en general, conocer el modo de operar, se puede establecer en qué porcentaje se traspasó el material robado amparado en facturas falsas.



Del seguimiento se pudo corroborar que la empresa exportadora registró I.V.A. crédito fiscal amparado en facturas de compras falsas que representa un 80% del total de sus compras. Hacer este tipo de plano general (más detallado en lo que se refiere a los nombres de proveedores) nos ayuda a vislumbrar en qué cantidad la sociedad exportadora participó en la falsedad de sus créditos fiscales y en las solicitudes de I.V.A. exportador. Este análisis debe realizarse por año, lo que nos ayuda además a ubicar a los proveedores falsos, su comportamiento tributario, y cómo se han movido dentro de la cadena en particular, como también en otras cadenas (proveedores de otras exportadoras) si se están investigando. Un hecho importante en este tipo de recopilaciones fue además el uso de checklist con procedimientos establecidos para trabajar caso de facturas falsas en donde se detallan las acciones y los objetivos de las acciones programadas. Como señalé anteriormente, en caso de delitos tributarios los comportamientos y modos de operar son repetitivos y por lo tanto, complementando estos papeles de trabajo con una correcta planificación y experticia del auditor respecto de la documentación necesaria para probar una determinada figura, se puede llegar a completar un buen informe pericial.

3. CONCLUSIONES

La receptación, comercialización y exportación de cobre robado efectuado por las principales empresas exportadoras de chatarra de nuestro país, es un buen caso para revisar una metodología de recopilación de antecedentes, más aún por el éxito del caso comentado. La figura clásica utilizada en este fue la utilización de facturas de ventas ideológicamente falsas y facturas de compras ideológicamente falsas, comportamiento que se encuentra sancionado en el artículo 97 N°4 inciso primero y segundo, e inciso final.

Para dar la apariencia de legalidad al metal robado, las empresas exportadoras crearon complejas redes de proveedores falsos a lo largo de Chile (cadenas de I.V.A.), que en algunos casos, se conformaron de más de tres o cuatro etapas de compra y ventas. Esto permitió entorpecer y evadir las constantes fiscalizaciones del Servicio de Impuestos Internos, debido a que este organismo en un comienzo fiscalizó a cada proveedor por sí solo dependiendo de la Dirección Regional a que correspondiese y mediante un análisis particular y no la cadena de traspaso de IVA en su totalidad. Una vez tomada la decisión de auditar la cadena completa para llegar al exportador, y de realizar los perfiles de comportamiento de cada proveedor, clasificarlo en la cadena de IVA, buscar comportamientos comunes, y recopilar los antecedentes según las diferentes técnicas de la auditoría forense, es cuando se logra el éxito que terminó con condenas en contra de los representantes legales de estas empresas exportadoras, como también sus proveedores falsos (testaferros). Es importante aclarar que un proceso necesario en una auditoría forense, es la creación de una hipótesis, detectar qué impuestos se están evadiendo, monto estimado de perjuicio, períodos a auditar, lo cual ayudará a dirigir y orientar, durante todo el proceso, la recopilación de antecedentes; hipótesis, que sin embargo, puede ir cambiando a medida que se recopilan nuevos antecedentes.

El trabajo realizado durante la auditoría forense permitió además conocer diferentes perfiles de comportamientos comunes de los proveedores en las diferentes etapas de la cadena de IVA, información que además puede ser utilizada para detectar a tiempo un posible delito y utilizar de esta forma a la auditoría forense como una herramienta preventiva más que reactiva, proceso que se puede ver fuertemente apoyado con la tecnología de *data mining*.

4. BIBLIOGRAFÍA

CANO, M. A. y LUGO, D. Auditoría forense en la investigación criminal del lavado de dinero y activos. 2005. Bogotá: ECOE Ediciones.

DUMAY PEÑA, Alejandro. El Delito Tributario. Ediciones Samver. Concepción. 1982

HERNÁNDEZ, FERNÁNDEZ Y BASTIDAS. Metodología de la Investigación. México. Mc Graw Hill 2003.

MASSONE PARODI, Pedro. Infracciones Tributarias. Ediciones Legal Publishing. 2 Edición.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular 93 del año 2001

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular 08 del año 2010

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución Exenta N°7 del 28 de enero de 2003

