

# LA TRIBUTACIÓN SOBRE EL RIESGO

## MANUEL MÁNQUEZ HATTA

Coordinador académico y profesor del Magíster en Derecho LLM-UC  
Socio, Mánquez Hatta Consultores Tributarios

La reforma propone agregar un artículo 60 quáter al Código Tributario (CT), en el cual se facultará al Servicio de Impuestos Internos (SII) para utilizar el resultado de una "actividad o técnica" de auditoría, como la toma de muestras o el "punto fijo", para "tasar" la base imponible de cualquier impuesto, sin que sea recurrible el resultado al que llegue la Administración fiscal. Con esto, en la práctica se sustituirá la determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría determinado mediante contabilidad completa por un sistema de tributación sobre la base del riesgo.

Las técnicas de auditoría no fueron pensadas para acreditar la realidad de una empresa, esa es la función de la contabilidad. Por lo mismo, nuestra ley asigna a la contabilidad un valor probatorio especial. La auditoría, en cambio, busca establecer niveles de riesgo existente respecto de los estados financieros de una empresa, para determinar si ellos, de manera razonable, dan cuenta del estado de la empresa.

Además, la evidencia en una auditoría es totalmente diferente a la evidencia jurídica. Dependiendo del objetivo específico de cada auditoría, utilizará diversos tipos de evidencias para concluir si los estados financieros han sido preparados con objetividad. En cambio, la evidencia jurídica busca acreditar qué efectivamente ocurrió<sup>2</sup>. En los hechos, el SII usa solamente la evidencia jurídica, debido a que ella, al ser más exigente, deja muchas veces sin prueba al contribuyente, como ha ocurrido con la acreditación de la obligatoriedad de los intereses pagados a un tercero independiente<sup>3</sup>. En cambio, ante la misma operación, la prueba en la auditoría podría limitarse al *voucher* de la transferencia bancaria y a la declaración de quien celebró el acuerdo.

Tasar significa fijar oficialmente el precio máximo o mínimo para una mercancía y en nuestro derecho este término es usado para describir la operación a través de la cual el SII determina el valor de mercado de un bien o servicio. Hasta ahora, las facultades otorgadas por la ley al SII para valorar un negocio jurídico partían de hechos comparables, a saber, operaciones similares celebradas por terceros en condiciones comparables, por ejemplo ventas de un mismo bien o resultados de empresas de igual rubro en la misma plaza. Con la reforma, este tipo de procedimientos objetivos serán dejados atrás para aplicar una comparación entre los negocios reales del contribuyente y una hipótesis creada por la Administración.

Al aplicar el propuesto artículo 60 quáter del CT, aunque el contribuyente, tras ser debidamente em-

plazado, esté en condiciones de acreditar el 100% de sus operaciones, el SII podrá "tasar" la base imponible de cualquier tributo usando el resultado de una toma de muestras, ignorando las evidencias reales. Por ejemplo, el SII podrá llegar a una empresa y tomar una muestra de los gastos, para luego tasar todos los gastos no revisados aplicando el impuesto a los gastos rechazados al extrapolar el resultado de la muestra tomada al total de sus operaciones.

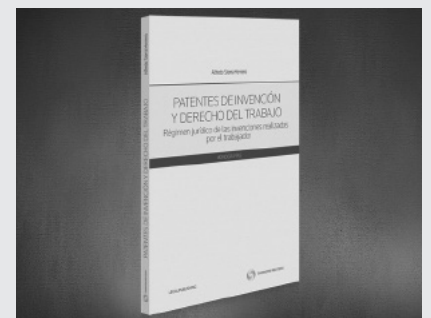
En nuestro sistema tributario la carga de la prueba de la veracidad de las declaraciones recae en el contribuyente, quien tras ser emplazado por el SII a través de la citación, debe acompañar los documentos que respaldan sus declaraciones al dar cuenta de las operaciones efectuadas. En una auditoría tributaria normal, el SII primero notifica al contribuyente para revisar las principales cuentas del balance y requiere determinados documentos, tras lo cual puede citarlo exigiendo determinados documentos que deberían dar cuenta de los negocios registrados en las cuentas revisadas. En cambio, en el sistema contemplado en el proyecto, la carga de la prueba es radicalmente modificada, porque el SII podría, sin previa citación, llegar a las dependencias del contribuyente, tomar las muestras que él determine, no considerando si los antecedentes requeridos en ese momento son de difícil o fácil localización para la empresa, por lo que muchos documentos quedarán fuera de la muestra, a pesar que tras un debido emplazamiento el contribuyente pudiera perfectamente localizarlos.

Al privar al contribuyente de una acción para recurrir en contra de los resultados a los que llegue el SII, el contribuyente queda en la indefensión, debido a que al usar las muestras tomadas para "tasar" la base imponible de cualquier impuesto, los negocios reales del contribuyente dejan de tener importancia, porque, siguiendo con el ejemplo, sus gastos ahora se determinan por el azar de la auditoría, pasando, en definitiva, a pagar un impuesto de primera categoría que ya no se determina sobre la base de contabilidad completa, sino sobre la base del riesgo, porque al ser privado el contribuyente de la posibilidad de acreditar todas sus operaciones con los documentos que dan cuenta de sus negocios reales, el informe de auditoría del SII se transforma en una verdadera presunción administrativa "con fuerza de presunción de derecho", que permite al SII aplicar un tributo sobre la base de procedimientos que han sido pensados para establecer riesgo y no para establecer hechos.

Si tenemos en cuenta que para acreditar una pérdida de arrastre el SII exige todos los documentos que den cuenta de las operaciones que arrojaron ese resultado sin límite temporal, se observa que la balanza se inclina totalmente hacia el otro lado con este artículo, porque el simple riesgo será suficiente para que el SII aplique impuestos ignorando la contabilidad y los documentos que la respaldan.

*Las técnicas de auditoría no fueron pensadas para acreditar la realidad de una empresa, esa es la función de la contabilidad. Por lo mismo, nuestra ley asigna a la contabilidad un valor probatorio especial. La auditoría, en cambio, busca establecer niveles de riesgo existente respecto de los estados financieros de una empresa, para determinar si ellos, de manera razonable, dan cuenta del estado de la empresa.*

Como se observa, el procedimiento altera radicalmente nuestro sistema tributario al posibilitar que se establezca una tributación sobre riesgo, no de evasión, sino de poder ubicar en cualquier momento los documentos que respaldan la contabilidad, lo que es más difícil en la medida que una empresa tiene más operaciones. Esperemos que esto sea corregido en la tramitación del proyecto, porque es una semilla para cosechar futuras injusticias.



## LIBRO DESTACADO

### PATENTES DE INVENCION Y DERECHO DEL TRABAJO

Autor: Alfredo Sierra Herrero

ISBN: 978-956-346-438-2

Edición: 2013

Esta obra trata sobre la situación de los trabajadores-inventores en Chile, con miras a determinar los derechos que les corresponden tanto a ellos como a sus empleadores. Se analiza así la regulación de nuestra Ley de Propiedad Industrial (Ley N° 19.039) sobre las invenciones desarrolladas por personas dentro del ámbito de las empresas o entidades en las que prestan sus servicios. Estas invenciones son reglamentadas en el Título VI de la LPI, donde reciben la denominación de "invenciones en servicio" (artículos 68 a 72). Se examinan aspectos tales como la atribución de titularidad de estas invenciones, el régimen retributivo de estos trabajadores, el sistema aplicable a las invenciones desarrolladas en universidades, etc.

1 DEFLEISE, Philip; JAENICKE, Henry; SULLIVAN, Jerry y GNOSPELIUS, Richard (1991): *Auditoría Montgomery* (Ciudad de México, segunda edición en español, Editorial Limusa) pp. 37-41 y 46-49.

2 ARENS, Alvin; ELDER, Randal; y BEASLEY, Mark (2007): *Auditoría. Un enfoque integral* (Ciudad de México, undécima edición, Pearson Prentice Hall) pp. 162-161.

3 Oficio SII N° 277, de 2009.