

manual de recaudación tributaria

El presente trabajo fue preparado por Ramón I. Sobral, Luis M. Peltzer y Mario E. Romani, técnicos contratados por el CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES, bajo la dirección sucesiva del licenciado Jorge Macón y del doctor Alfredo Le Pera. La revisión general estuvo a cargo del doctor Mario E. Romani.

Secretario General del
Consejo Federal de Inversiones

Dr. FRANCISCO E. ALVAREZ

Director del Area de Asistencia Técnica

Dr. OSCAR A. NATALE



consejo federal de inversiones

07497

manual de recaudación
tributaria

CATALOGADO

edición del CFI

buenos aires

1968

Impreso en Argentina - Printed in Argentine
Hecho el depósito que marca la ley 11.723
(c) 1968 CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES
Alsina 1401 Buenos Aires República Argentina

I N D I C E

PARTE PRIMERA

DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Capítulo Primero: La Obligación Fiscal	1
I. Impuestos, tasas y contribuciones: 1 - II. El hecho imponible: 2 - III. La base imponible: 4.	
Capítulo Segundo: La Interpretación de la Ley Fiscal	5
I. Diversos métodos de interpretación: 5 - II. La interpretación de la ley tributaria: 6 - III. La cuestión en la legislación provincial: 6.	
Capítulo Tercero: Los Organos de la Administración Fiscal. . .	10
I. Administración activa: el órgano ejecutivo: 10 - II. La administración jurisdiccional: el tribunal fiscal: 12.	
Capítulo Cuarto: El Sujeto Pasivo de la Obligación Fiscal.	15
I. El contribuyente: su caracterización legal: 15 - II. Los responsables: agentes de retención o recaudación: 16 - III. Responsabilidad de terceros y otras normas: 18.	
Capítulo Quinto: Los Deberes Formales de los Sujetos Pasivos y el Domicilio Fiscal	20
I. Obligaciones sustantivas y formales: 20 - II. Las obligaciones de terceros y los deberes de contralor: 21 - III. El secreto de las informaciones: 22 - IV. El domicilio fiscal: 23.	
Capítulo Sexto: La Determinación de la Obligación Tributaria.	27
I. La declaración jurada: 27 - II. La determinación impositiva: 27 - III. La determinación de oficio: base cierta o	

presunta: 28 - IV. Caracteres formales de la determinación impositiva: 29 - V. Efectos de la determinación impositiva: 30.

Capítulo Séptimo : Las Infracciones a la Ley Tributaria y sus Sanciones: 32

I. Las infracciones: 32 - II. Las Sanciones: 33.

Capítulo Octavo : La Prescripción. 35

I. Extinción de la obligación fiscal: 35 - II. Prescripción de las facultades del fisco: 35 - III. Prescripción de las facultades de los sujetos pasivos: 37.

Capítulo Noveno: El Impuesto Inmobiliario 38

I. El hecho imponible: 38 - II. La base imponible: 40 - III. Los sujetos pasivos: 40.

Capítulo Décimo : El Impuesto a las Actividades Lucrativas . 43

I. El hecho imponible: 43 - II. La base imponible: 45 - III. De los contribuyentes o responsables: 49 - IV. El convenio multilateral: 49.

Capítulo Décimoprimer o : El Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes 56

I. El hecho imponible: 56 - II. La base imponible: 61 - III. Los contribuyentes y los responsables: 65.

Capítulo Décimosegundo: El Impuesto de Sellos. Tasas Retributivas de Servicios. 66

I. El hecho imponible: 66 - II. La base imponible: 67 - III. Los contribuyentes y responsables: 69 - IV. Tasas retributivas de servicios: 70.

Capítulo Décimotercero: El Impuesto a los Automotores . . 71

I. El hecho imponible: 71 - II. La base imponible: 71 - III. Los contribuyentes y responsables: 73.

Capítulo Décimocuarto: Otros Impuestos Provinciales 74

- I. Breve caracterización: 74 - II. Gravámenes sobre la producción agropecuaria y su comercialización: 74 -
- III. Impuestos vinculados a la producción minera y su comercialización: 77 - IV. Impuestos a la energía eléctrica y a la energía hidroeléctrica: 78 - V. Impuestos a la lotería, espectáculos públicos, actividades del turf y rifas: 79
- VI. Impuestos de fomento al turismo: 80 - VII. Impuestos varios: 81.

PARTE SEGUNDA

DE LAS ESTRUCTURAS ADMINISTRATIVAS

Capítulo Primero: Estructura Administrativa 83

- I. La dirección de rentas: su ubicación administrativa: 83
- II. Las funciones de la dirección de rentas: 84 - III. Organización de la dirección de rentas: 85.

Capítulo Segundo: Funcionamiento Administrativo 88

- I. Premisa: 88 - II. Estudio y proyecciones de la ley fiscal: 88 - III. Despacho y resoluciones. Situaciones generales y particulares: 90 - IV. Administración de los tributos básicos: 93 - V. Administración de otros tributos: 101
- VI. El apremio fiscal: 101 - VII. Fiscalización: verificación e inspección: 103.

Capítulo Tercero: Esquemas de Organización 104

- I. Consideraciones generales: 104 - II. Modelo 1: 104
- III. Modelo 2: 108 - IV. Modelo 3: 110 - V. Desarrollo del Modelo 1: 112.

PARTE TERCERA

LA FUNCION FISCALIZADORA DE LA DIRECCION DE RENTAS

Capítulo Primero: La Función Fiscalizadora de la Dirección de Rentas 153

I. La evasión fiscal y la fiscalización tributaria. Gravámenes que serán considerados; 153 - II. Régimen administrativo de la inspección; 155 - IV. Medios de los cuales debe valerse la inspección para cumplir su cometido; 159 - V. La idoneidad en el personal de inspección; 161 - VI. Planificación y ejecución de la inspección; 163 - VII. Contralor del personal de la inspección; 167.

Capítulo Segundo: Verificación del Impuesto a las Actividades Lucrativas 171

I. Contribuyentes que llevan libros. La fe que merecen éstos. Otra documentación subsidiaria; 171 - II. Contribuyentes que no llevan libros. Diversos procedimientos para establecer el monto imponible; 172 - III. Determinación de la base imponible de otros ejercicios fiscales tomando como base la de un año determinado; 178 - V. Los resultados de la inspección y su comparación con las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente; 181.

Capítulo Tercero: Verificación de Otros Tributos 184

I. Verificación simultánea de varios impuestos. Agentes de retención; 184 - II. Verificación del impuesto de sellos; 185 - III. Verificación del impuesto a los automotores; 186 - IV. Verificación del impuesto a los espectáculos públicos; 187 - V. Verificación del impuesto a la venta de billetes de lotería; 188 - VI. Apéndice: Documentación usual en la inspección; 189.

Parte Primera
DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS



Capítulo Primero

LA OBLIGACION FISCAL

I. IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES

El Estado cumple sus fines mediante la presentación de servicios, cuyo costo es afrontado por la comunidad.

En ciertos casos los beneficiarios de aquellos servicios son perfectamente identificables, por cuya razón el costo puede ser entre ellos repartido; tal acontece respecto los servicios sanitarios, los derechos de inscripción, la expedición de informes o certificados, etc. Se está entonces en presencia del gravamen que se conoce con el nombre de "tasa", cuya característica principal es, justamente, el responder a la prestación de servicios cuya incidencia es determinable.

Esa característica de divisibilidad no la tienen otras funciones que como la defensa nacional, la protección de las garantías individuales, la enseñanza, etc., benefician a todos pero en una forma tal, que no es posible adjudicar cupos o porcentajes a cada individuo en particular. Ello indica la imposibilidad de medir cuantitativamente el beneficio y la correspondiente retribución pecuniaria de cada uno, en virtud de lo cual el gravamen habrá de recaer sobre toda la comunidad en condiciones de igualdad. Estamos entonces en presencia del "impuesto" con su especial característica de generalidad.

Se han tratado precedentemente, las dos formas extremas, mediante las cuales la población costea los gastos públicos. Servicios determinables en un caso e indeterminables en el otro. Existe una tercera especie de gravamen que tiene características similares a las de los considerados, pero que no se confunde con ellos: se trata de la "contribución". Es la prestación requerida a aquellos individuos que por obras de interés general, se ven beneficiados o mejorados en bienes de propiedad. Tal acontece con la construcción de caminos, puentes, obras sanitarias, etc. El tributo se exige como contraprestación a la valorización de los bienes ocurrida sin aplicación de esfuerzo personal, por parte del sujeto beneficiado.

Los sistemas impositivos vigentes en el país dan cabida a los tres tipos de gravamen mencionados. Las normas pertinentes dan las siguientes definiciones:

Impuesto: Son las prestaciones pecuniarias que por disposición de las leyes fiscales están obligados a pagar las personas que realicen actos u operaciones o se encuentren en las situaciones que la ley considera como hechos impositivos. Contienen este concepto los textos vigentes en Misiones, Neuquén, Santa Fe, Buenos Aires, Santa Cruz, La Rioja, Chaco, Corriente y Chubut. Otros códigos definen en otros términos, si bien no varía el concepto en el fondo: San Luis las prestaciones monetarias... cuyo producido está destinado a satisfacer necesidades públicas o colectivas de carácter indivisible. La misma redacción tiene San Juan. Por su parte Mendoza define como la prestación monetaria establecida por ley, en forma obligatoria para los sujetos pasivos, destinados a satisfacer..., repitiendo la redacción de San Luis, San Juan y La Pampa.

Por su parte, otros textos impositivos no contienen definición alguna por entender que la naturaleza de los tributos no surge de los textos legales, sino de la ciencia financiera.

Tasa: Son las prestaciones pecuniarias que por disposición de las leyes fiscales están obligadas a pagar las personas como retribución de servicios administrativos o judiciales prestados a las mismas. Así lo expresan Buenos Aires, Neuquén, Misiones, Santa Fe, Chaco, San Luis, Chubut y Santa Cruz. Los textos de San Juan, Mendoza, Entre Ríos, La Pampa, expresan que se trata de servicios públicos divisibles prestados concretamente a las personas contribuyentes.

Contribución: Son las prestaciones pecuniarias que por disposición de las leyes fiscales están obligados a pagar las personas que obtengan beneficios o mejoras en los bienes de su propiedad o poseídos a título de dueño por obras o servicios públicos generales. Definen así Buenos Aires, Misiones, San Juan, Corrientes, Chubut, Entre Ríos, Chaco, Santa Cruz, Santa Fe y Neuquén. El Código de Mendoza define como la contraprestación monetaria... en virtud de valorizaciones experimentadas por sus bienes raíces, derivadas de la realización de obras públicas. La misma redacción usa el Código de La Pampa, mientras que el de San Luis agrega como causa de la mejora o beneficio, el progreso y el adelanto colectivo.

En la práctica, esta institución es de escaso uso. Sin embargo, su utilización es aconsejable para la financiación de las múltiples obras públicas que crecientemente reclama la comunidad y cuya ejecución no puede encarar el Estado con recursos netamente impositivos. Inclusive, desde el punto de vista del sacrificio que importa el pago de un gravamen, crea la contribución menor resistencia por el consiguiente beneficio que la obra pública realizada implica.

II. EL HECHO IMPONIBLE

Como se ha expresado precedentemente, el costo de la prestación de ciertos servicios estatales denominados "servicios indivisibles", no puede repartirse entre los individuos, sobre la base de la medición de los beneficios obtenidos por cada uno, dado

que tal evaluación es imposible. Por tal causa, se hace necesario la implantación de un sistema de atribución de la carga tributaria elaborado teniendo en cuenta otras pautas independientes de aquella consideración de beneficios o mejoras individuales.

Los distintos regímenes impositivos han así elegido variadas manifestaciones de la vida económica, buscando un reparto igualitario y equitativo del peso del impuesto. Tanto se ha recurrido a la renta, como a los consumos, las ventas, la propiedad de bienes físicos e intelectuales, etc.

En general, los gravámenes atienden a la mayor o menor capacidad contributiva del sujeto pasivo, considerada a través de la manifestación de su riqueza. En particular, en tributos como el impuesto a los réditos, tal conceptualización aparece más evidente y perfeccionada, ya que se pone el punto de mira para la graduación de la carga impositiva, en las distintas condiciones económico-financieras de los contribuyentes conforme su actividad, sus bienes, sus cargas de familia, sus otros gastos.

En otros impuestos se ha considerado la riqueza que implica la propiedad de un bien inmueble o de un automotor o el ejercicio de una actividad comercial o la realización de negocios jurídicos lucrativos.

El solo hecho de producirse cualquiera de las situaciones mencionadas, generadas por el proceso económico, no presupone la exigibilidad del tributo. La Ley, único instrumento legal legítimo en el cual se plasma el poder impositivo del estado, es la encargada de determinar la materia gravada.

Cada uno de los gravámenes mencionados en el punto I, se hace exigible cuando se producen las situaciones previstas por la ley. Así la tasa se abona cuando el Estado presta un servicio administrativo o judicial; la contribución como consecuencia de haberse producido un aumento en el valor de los bienes afectados y, el impuesto, cuando se opera algún hecho, acto, operación o situación de la vida económica de los cuales la ley haga depender el nacimiento de la obligación impositiva y, por consiguiente, los considere hechos imponibles.

De tal modo, es hecho imponible en el impuesto inmobiliario la propiedad, posesión a título de dueño o usufructo de un bien raíz; en el impuesto a las actividades lucrativas el ejercicio de un comercio, profesión, oficio, negocio u otra actividad lucrativa habitual; en el impuesto de sellos la transferencia de riqueza documentada, etc.

Las leyes provinciales que definen a los gravámenes en la parte general, hacen lo mismo con el hecho imponible. El concepto dado es el mismo en los distintos códigos: todo hecho, acto, operación o situación de la vida económica de los que las leyes fiscales hagan depender el nacimiento de la obligación impositiva (ej. Neuquén, Misiones, Buenos Aires, etc.).

Del mismo modo aún en aquellos códigos que no hacen definiciones de las obligaciones tributarias sustantivas, el concepto de hecho imponible está presente en la caracterización de cada impuesto en particular, de tal modo que puede afirmarse que todos los textos legales responden a una misma doctrina sobre la materia, teniendo como origen inmediato la codificación del año 1948 en la Provincia de Buenos Aires.

III. LA BASE IMPONIBLE

Una vez que está determinado el hecho imponible, la ley debe contemplar la forma de calcular el monto de la prestación pecuniaria a cargo de quien resulte contribuyente. Ello implica establecer dos elementos fundamentales: la "base imponible" y la alícuota.

Base imponible es sinónimo de valor imponible. Responde siempre a consideraciones objetivas y puede o no coincidir con el valor de mercado de los bienes afectados por el gravamen o el valor comercial de la prestación de servicios. Por tal razón, la base imponible puede responder a:

- a. Avalúo fijado por el Estado: ej. valuación fiscal para el impuesto inmobiliario; categorías por modelo-año y peso, para el impuesto a los automotores.
- b. Valor de comercialización común: ej. el precio de venta, para el impuesto a las transacciones de semovientes; el precio de venta del billete, en el impuesto a la lotería.
- c. Peso o cantidad de los bienes: ej. los Kw. suministrados para el impuesto al consumo de energía eléctrica, el tonelaje de las maderas extraídas, para el impuesto a los productos forestales.

En este último caso, si bien la ley no establece la medición sobre un valor monetario, tal elemento está siempre presente en la elaboración de las escalas. De otro modo, el cálculo resultaría arbitrario.

No hay normas en los códigos provinciales que definan con carácter general lo que es base imponible. Esta tarea se cumple para cada gravamen, particularmente en la parte especial. Otra identidad que puede señalarse es que respecto de ciertos impuestos "clásicos", las legislaciones provinciales establecen el mismo tipo de base imponible. Ello sucede con el impuesto inmobiliario, el impuesto a las actividades lucrativas, el impuesto a la lotería, el impuesto al consumo de energía eléctrica, etc.

Capítulo Segundo

LA INTERPRETACION DE LA LEY FISCAL

I. DIVERSOS METODOS DE INTERPRETACION

Interpretar la ley significa buscar su verdadero sentido y alcance. Implica no solamente indagar para el caso previsto, sino también para conocer hasta dónde pueden verse comprendidas en ella situaciones no previstas.

Varias son las formas propuestas para alcanzar aquellos fines, dando nacimiento a distintos métodos interpretativos. Así se ha considerado que la interpretación debe ser:

- a. Restrictiva, mediante la cual se otorga al texto legal un sentido y alcance más restringidos que lo que pareciera indicar.
- b. Estricta, que implica no ir más allá de lo que indica la expresión literal de la norma; es decir, lo que resulta patente, expreso.
- c. Extensiva, que permite apartarse de la mera exégesis, para conceder a la norma un sentido y alcance que desbordan su propio texto.

Los distintos modos de considerar la interpretación de la norma legal, han originado métodos perfectamente definidos.

- a. Exegético o literal, basado en la consideración exclusiva y rígida del texto legal, sin permitir apartarse de lo que literalmente expresa.
- b. Evolución histórica, propugnado por el jurista francés Raymond Saleilles, que indica la necesidad de adaptar el sentido y alcance de la norma según las transformaciones económicas y sociales, independizándose de la intención del legislador y, por ende, del mero texto de la ley.
- c. Libre investigación científica, propugnado por Francois Geny, en Francia. Sobre la base de la constante mutación del derecho, sostiene que la ley no es la única fuente del derecho y, sin perjuicio de recurrir a ella en una primera instancia, si la interpretación resulta insuficiente, debe buscarse la solución en las demás fuentes del derecho, ya sean formales (la costumbre, la jurisprudencia y la doc-

trina) o no formales (naturaleza positiva de las cosas, elementos objetivos revelados por una libre investigación científica).

- d. Lógica de lo razonable, propuesto por otro jurista, Recaséns Siches, quien expresa que la labor del intérprete ha de estar basada en lo "razonable", ya que la lógica tradicional, de la razón pura, "no sirve para tratar ni resolver tales problemas" (la interpretación de una norma respecto los casos singulares, la individualización de las consecuencias de esa norma). La interpretación ha de ser lógica pero razonable, en la que intervengan tanto observaciones y experiencias de "realidades humanas", como "juicios de valor".

Aparte de los métodos referenciados, se han elaborado otras tantas doctrinas que ya sea buscando la voluntad del legislador, el espíritu de la ley o el fin de la ley, han puesto énfasis en la afirmación de que la interpretación debe encontrarse por otros modos que el mero y minucioso apego al texto legal.

II. LA INTERPRETACION DE LA LEY TRIBUTARIA

Enunciados los métodos interpretativos aplicables para establecer el sentido y el alcance de una norma jurídica, corresponde considerar su vigencia respecto la ley fiscal.

En principio, no es factible hacer selección entre los distintos métodos señalados con el objeto de descartar alguno o establecer prioridades: cualquiera de ellos puede ser adoptado. Sin embargo tal aserto reconoce un límite fundamental: las especiales características de la obligación tributaria que imponen que la ley sea la única fuente de la imposición.

Lo dicho implica dejar en libertad la labor del intérprete, a cuya elección queda el método a seguir, pero teniendo presente que la interpretación no podrá ser la vía para la creación de cargas tributarias no previstas por la ley.

A poco que se analice el precedente postulado, habrá que reconocer qué métodos interpretativos como los llamados de la "evolución histórica", de la "libre investigación científica" o de la "lógica de lo razonable", citados en el punto anterior, no se aprecian como de fácil adopción para la búsqueda de la significación de la ley fiscal. Por el contrario, aquellos que procuran llegar a ese fin indagando el espíritu de la ley o la voluntad del legislador, aparecen como provistos de una mayor adaptabilidad.

III. LA CUESTION EN LA LEGISLACION PROVINCIAL

La legislación tributaria de las distintas jurisdicciones ha previsto, sin excepción, las reglas a las cuales estará sujeta la interpretación de la norma fiscal.

Si bien no existe similitud de textos, pueden distinguirse tres aspectos considerados con idéntico criterio, a saber:

1. Admisibilidad de los métodos interpretativos.
2. Orden de prioridad de los principios jurídicos a los que debe acudirse al resultar insuficiente la ley fiscal.
3. Principio de la realidad económica.

Punto 1: Se consagra el principio de que son admisibles todos los métodos para la interpretación de las leyes fiscales con la expresa limitación de que no considerará a ninguna persona como contribuyente o responsable del pago de una obligación fiscal, sino en virtud de la propia ley. Este concepto está expresado en los términos transcritos en la legislación de Chubut, Buenos Aires, La Rioja, Neuquén, Entre Ríos, Chaco, Jujuy, Santa Fe, Misiones, San Juan, Tucumán y Santiago del Estero. Otros códigos no niegan la posibilidad de que el intérprete acuda a cualquier fuente interpretativa, guardan simplemente silencio al respecto y agregan otras reglas diversas, a saber: en materia de exenciones la interpretación será estricta (Formosa; Entre Ríos, Chaco, Salta, Santa Fe, Santa Cruz, Tierra del Fuego, Río Negro, Corrientes, Mendoza y La Pampa). La misma estrictez interpretativa se aplica en el caso de sanciones (Mendoza y La Pampa). El código de Entre Ríos agrega que debe tenerse presente al interpretar que la obligación fiscal se basa esencialmente, en principios de solidaridad humana, establecidos como un deber social. Por su parte, el código de Córdoba, al expresar que ningún tributo puede ser exigido sino en virtud de ley, dice que corresponde exclusivamente la ley tributaria y no podrá suplirse su omisión ni extenderse la aplicación de las disposiciones pertinentes, por analogía o por vía de reglamentación: 1. Definir el hecho imponible; 2. Indicar el contribuyente y, en su caso, el responsable del pago del tributo; 3. Determinar la base imponible; 4. Fijar la alícuota del tributo, y 5. Establecer exenciones. La interpretación puede hacerse sobre la base de cualquiera de los métodos reconocidos por la ciencia jurídica, pero observando lo dispuesto precedentemente.

La regla es entonces, en este aspecto, la admisibilidad de cualquier método interpretativo con la limitación expresa de que la ley es la única fuente de la imposición.

Punto 2: Se establece que para los casos que no puedan ser resueltos por las disposiciones pertinentes de las leyes fiscales, se recurrirá a las disposiciones de las leyes fiscales relativas a materia análoga. En defecto de normas establecidas para materia análoga, se recurrirá a los principios generales del derecho, teniendo en cuenta la naturaleza y finalidad de las normas fiscales. Cuando los términos o conceptos contenidos en las leyes fiscales no resulten aclarados en su significación y alcance por los métodos de interpretación indicados, se atenderá al significado y alcance que los mismos tengan en las normas de derecho privado

(Misiones, Santa Fe, Corrientes, Chubut, Neuquén y La Rioja). Otras legislaciones: Buenos Aires, serán de aplicación las disposiciones fiscales analógicas; las normas jurídico-financieras que rigen la tributación; los principios generales del derecho y subsidiariamente los del derecho privado. Tucumán, las disposiciones analógicas, los principios generales que rigen la tributación o los generales del derecho, Santa Cruz, los principios generales del derecho, luego de acudir a normas análogas. Mendoza, cuando no sea el caso resuelto por la aplicación analógica, lo será mediante la interpretación lógica, atendiendo a la naturaleza económica del problema y a los principios generales del derecho tributario. Entre Ríos, las normas fijadas para materia análoga, y si aún la cuestión fuese dudosa, se resolverá por los principios jurídicos financieros que rigen la imposición o los principios generales del derecho, teniendo en cuenta la naturaleza y finalidad de la ley fiscal. La Pampa contiene normas idénticas a las de Mendoza, Córdoba, norma al respecto expresando que se atenderá: 1. A las disposiciones fiscales relativas a materia análoga; 2. A los principios del derecho tributario; 3. A los principios generales del derecho. Los principios del derecho privado podrán aplicarse supletoriamente únicamente para determinar el sentido y alcances propios de los conceptos, formas e institutos del derecho privado a que aquéllos hagan referencia, pero no para la determinación de sus efectos tributarios. La aplicación supletoria no procederá cuando los conceptos, formas e institutos del derecho privado hayan sido expresamente modificados por la ley fiscal. Jujuy admite se apele a los principios jurídicos financieros que rigen la tributación, los generales del derecho administrativo o los generales del derecho. Chaco remite luego de agotada la interpretación con ayuda de disposiciones análogas, a la significación y alcance que conceptos y términos tengan en el derecho privado. Catamarca legisla en el mismo sentido que Tucumán, al igual que Santiago del Estero; San Luis se remite solamente a los principios generales del derecho.

De la reseña efectuada, de tipo comparativo, se aprecia la tendencia a buscar que los distintos problemas planteados en el derecho tributario, se resuelvan dentro de su propio ámbito. Sólo para el caso de que éste resulte insuficiente se acudirá a los principios generales del derecho (no hay pena sin ley en que se funde; donde la ley no distingue no debe buscarse distinción; en la duda en favor del procesado; la renuncia de derechos no se presume; no puede castigarse dos veces una misma infracción, y las muchas otras normas elaboradas por la ciencia jurídica de aplicación en cualquier rama legal) y, en última instancia, se aplicará subsidiariamente el derecho privado.

La orientación que se marca al intérprete es comprensible no sólo por mandato de la autonomía del derecho tributario sino porque se trata de normas de derecho público cuyos principios no siempre coinciden con los del derecho privado.

Lo expresado no significa que deba estructurarse legalmente un absoluto divorcio entre la ley fiscal y el derecho privado, lo que resultaría teóricamente imposible dado que existen institutos incorporados con sus características al derecho tributario. Lo que se consagra es que, en orden de prelación, habrá de acudirse recién al derecho

privado, cuando la ley tributaria y sus principios generales, resulten inútiles para resolver la problemática planteada.

Punto 3: para determinar la verdadera naturaleza de los hechos impositivos se atenderá a los actos efectivamente realizados con prescindencia de las normas o de los contratos de derecho privado en que se exterioricen. La elección de actos o contratos diferentes de los que normalmente se utilizan, para realizar las operaciones económicas que las leyes fiscales consideran como hechos impositivos, no será tenida en cuenta a los efectos de la aplicación del impuesto. De tal forma se expresa en la mayoría de las legislaciones, el principio de la realidad económica (San Luis, Formosa, Catamarca, La Rioja, Chaco, Corrientes, Chubut, La Pampa, Neuquén, Mendoza, Salta, Río Negro, San Juan, Tierra del Fuego, Buenos Aires y Santa Fe). Las restantes provincias adhieren igualmente a este relevante principio del derecho tributario en otros términos: los actos se considerarán conforme a su significación económico-financiera en función social, prescindiendo de su apariencia formal, aunque ésta corresponda a figuras e institutos reglados por otras ramas del derecho (Santiago del Estero, Tucumán y Jujuy, con la salvedad que esta última no menciona la función social). Será irrelevante a los efectos de la aplicación de las leyes fiscales, la celebración bajo formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrece o autoriza para definir la real intención de las partes, de actos u operaciones gravadas por la ley. Para configurar tal cabal situación económica se tendrá en cuenta el conjunto de circunstancias concretas que dan origen al hecho imponible, la índole de las operaciones o actividades comerciales, industriales o profesionales, o de las relaciones civiles que a él se refieran, la contabilidad correcta y metódicamente ordenada de los contribuyentes o responsables o de terceros y los usos y costumbres de la vida económica y social (Santa Cruz y en términos similares, Misiones). El código de Córdoba expresa que se aplicará en las circunstancias ya relacionadas, el gravamen previsto en la ley tributaria para las formas o estructuras jurídicas que, según las normas del derecho privado, deben regular la operación económica realizada. Por último la norma pertinente de Entre Ríos dispone que la existencia de actos, convenios, etc., que se aparten de las normas usuales para la formalización de operaciones económicas, no eximen a sus ejecutores del deber imponible, que en todos los casos conserva su imperio con arreglo a las leyes fiscales.

La base sustancial del principio de la realidad económica incorporado en la legislación fiscal, ya se ha señalado anteriormente, al indicar que el derecho tributario es autónomo en la elección y caracterización de sus institutos. El gravamen, por otra parte, recae sobre manifestaciones de la vida económica que la ley ha constituido en materia gravada. Las operaciones o actos correspondientes, una vez realizados están sujetos a tributación y por más que se pretenda disfrazar con un ropaje jurídico no habitual los contratos o convenciones pertinentes, la imposición es procedente. Esta norma es, sin duda, la que otorga mayor sustrato a la doctrina de la autonomía del derecho tributario y el punto de partida fundamental en materia de interpretación.

Capítulo Tercero

LOS ORGANOS DE LA ADMINISTRACION FISCAL

I. ADMINISTRACION ACTIVA: EL ORGANO EJECUTIVO

La actividad de la administración puede ser clasificada en: a. Administración activa y b. Administración jurisdiccional. La primera es la actividad ejecutoria de la ley, es decir, la función administrativa propiamente dicha. La segunda la que se realiza aplicando el derecho en las controversias entre el estado y los particulares.

En la administración fiscal dicha división tiene vigencia, existiendo un órgano con caracteres ejecutivos por intermedio del cual se realiza la recaudación, a la par que la jurisdicción es ejercida por un órgano diferente al cual la ley le atribuye la facultad de decidir en derecho.

La ejecución de las leyes impositivas se cumple por medio de una acción dinámica, de múltiples aspectos. Por tal razón, las funciones otorgadas a la administración fiscal activa son muy extendidas.

La variedad y complejidad de tales funciones, han indicado la conveniencia de que aquel organismo ejecutivo sea especializado y que en él se pueda compendiar aquéllas de modo tal que en un proceso íntegro, se verifique la mecánica de la recaudación.

No obstante que es justamente la recaudación, en resumen, la función del órgano ejecutivo, es factible distinguir algunos aspectos de su tarea, con caracteres definidos, a saber:

- a. El análisis y adecuación de las normas impositivas, incluyendo la elaboración de los proyectos de modificaciones.
- b. La confección de cálculos de recursos y calendario impositivo.
- c. La ejecución propiamente dicha de las leyes impositivas, realizada a través de la percepción de los tributos por medio de una acción de innumerables facetas.
- d. La fiscalización y verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- e. La persecución judicial de los infractores, por medio del apremio.

Cualquiera fuere la estructura orgánica del órgano ejecutivo, la autosuficiencia sólo puede lograrse con la reunión de las acciones precedentemente señaladas. De otro modo, es difícil que tenga la agilidad de funcionamiento adecuada, perdiéndose de tal forma buena parte de su eficiencia.

Las distintas jurisdicciones han aceptado este temperamento y han legislado en forma similar creando la "dirección o dirección general de rentas" a cuyo cargo han puesto todas las funciones de recaudación, fiscalización y determinación de los gravámenes y sus accesorios; la tutela de los intereses fiscales en las acciones judiciales de apremio y la aplicación de sanciones. Hay unanimidad en este sentido, si bien en algunas provincias se hace enumeración más concreta de las funciones a cargo de la dirección. En esta corriente están las provincias de: Santa Cruz, que ha dictado una ley especial con el título de "Ley de Administración y Contabilidad del Servicio Fiscal"; La Pampa, Corrientes, Mendoza y San Juan. De dicha enumeración merece citarse: de Mendoza, intervenir en la preparación de todo proyecto de disposiciones legales vinculados con las obligaciones fiscales. De Santa Cruz: practicar estudios generales de la economía de la provincia, especialmente en lo que se refiere a los efectos económicos de la política fiscal; asesorar al ministerio de Economía en todo lo que se vincule con las rentas y otros medios financieros de la provincia, en particular al cálculo de recursos y presupuesto, arbitrios de tesorería para suplir deficiencias estacionales mediante procedimientos de anticipación de recursos y en lo atinente al crédito a corto y largo plazo.

Como se aprecia, la tendencia se dirige a incorporar en el ente ejecutivo todas las funciones que hagan a la recaudación y lo que es más, facultades que le permiten intervenir y asesorar en el proceso económico y en la política fiscal a aplicarse.

En la Provincia de Buenos Aires se han separado, por un lado, las funciones ejecutivas de percepción a cargo de la Dirección Recaudación y, por el otro, la fijación de políticas y estrategias, a cargo de la Dirección Recursos. Esta innovación es de reciente data.

Las autoridades de la dirección de rentas son el director y, comunmente, un subdirector. No todos los códigos mencionan a este segundo funcionario y su existencia depende naturalmente del esquema particular de cada organismo.

El director representa a la dirección frente a los poderes públicos, los contribuyentes y los terceros, siéndole atribuidas todas las facultades que las leyes fiscales otorgan a la dirección. Todas las legislaciones así lo expresan y aún en caso de que no estuviese indicado, se da por sobre entendido como consecuencia del ejercicio de la función pública como jefe de repartición de tal categoría.

Las facultades y funciones que la ley otorga al director son delegables en forma total o parcial, con ciertas limitaciones que comunmente la propia ley indica. En este sentido, la forma como reglan el asunto los textos legales, pueden indicar tres casos:

1. Los límites de la delegación están previstos por la ley;
2. La restricción a tal

facultad queda por imperio de la ley en manos del poder ejecutivo, y 3. El texto legal se limita a enunciar el principio de la delegación. Algunos ejemplos : 1. Del primer caso : el código de Catamarca establece que el director general no podrá delegar las funciones de resolver sobre las demandas de repetición, de contestar los recursos de apelación, y de disponer la devolución o el acrecentamiento de sumas cobradas de más. 2. Del segundo caso : el código de Salta establece que la delegación se hará dentro de los límites que determine el poder ejecutivo. 3. Del tercer caso : el código de Jujuy se limita a expresar la posibilidad de la delegación.

Es evidente que la continua movilidad del quehacer administrativo, requiere libertad de acción. Siendo así, parece resultar más conveniente evitar limitaciones en el propio texto legislativo y dejar que el poder ejecutivo regule por sí ciertos aspectos que, como el indicado, puede precisar mutaciones reiteradas.

Por otra parte, debe tenerse presente que la autorización para delegar facultades es el presupuesto primario de toda descentralización administrativa, expediente de singular importancia cuando se trata de organismos de amplias funciones y complicado desenvolvimiento.

Nada impide, por último, que la reglamentación pueda disponer que la repartición central retenga ciertas facultades que, como la resolución de demandas de repetición, la aceptación de recursos y su resolución, la evacuación de consultas de interés general, la concesión de facilidades de pago, no sería conveniente dejar en manos de receptorías, delegaciones o distritos.

La organización de la dirección de rentas, si bien es materia específica del poder ejecutivo, en ciertos aspectos está regulada por la ley en algunas provincias. Ejemplo de ello es, entre otras, la Provincia de Corrientes, cuyo código tributario crea las receptorías con la función de recibir los tributos indicados por la ley fiscal. En general, son sus facultades : 1. Recaudar la renta pública de conformidad a los registros, boletas de emisión y demás valores que reciban ; 2. Registrar el movimiento de valores y fondos a rendir cuentas en la forma y oportunidad que se determine, y 3. Efectuar liquidaciones de impuestos, tasas y contribuciones. Los delegados y/o receptores son responsables por los fondos que manejen y se les hará cargo por los importes que dejen sin cobrar, salvo que demuestren la inexistencia de culpa o negligencia y que han hecho las gestiones pertinentes para el cobro.

II. LA ADMINISTRACION JURISDICCIONAL : EL TRIBUNAL FISCAL

La relación jurídico-tributaria reconoce dos sujetos : el activo, o sea el Estado, y el pasivo, o sea el contribuyente o responsable.

Sin perjuicio de que tal relación surge exclusivamente de la ley, lo que implicaría la igualdad jurídica de ambas partes, es evidente que el Estado se encuentra en una situación de prevalencia en el ejercicio de su poder de imperio.

Sin embargo, tal preponderancia no llega hasta el otorgamiento al órgano ejecutivo de facultades que lo conviertan en juez y parte de un proceso contencioso.

En tal sentido, la ley ha distinguido convenientemente las competencias y a la actividad ejecutiva -reglada o discrecional-, de la administración activa, no le ha sumado la potestad de decidir en derecho.

Por tal razón, la administración jurisdiccional es ejercida por un órgano distinto del ejecutivo, ya sea mediante el otorgamiento de aquellas facultades a otros funcionarios administrativos o a un juez o tribunal especial.

En la mayoría de los estados del país, la función referida está encomendada directamente al Poder Ejecutivo (San Luis, La Rioja; Santiago del Estero, Corrientes, Entre Ríos, Neuquén, Mendoza y Tucumán) o al ministerio del ramo (Formosa, Catamarca, Jujuy, Chubut, La Pampa, Salta, Río Negro, Santa Fe, Tierra del Fuego y Santa Cruz). En otros, se ha organizado una cámara (Chaco y Misiones) o tribunal (San Juan, Buenos Aires y Córdoba) de apelación, ante los cuales se recurre por apelación; apelación y nulidad o directamente, en queja, frente a las resoluciones dictadas por el órgano ejecutivo (Dirección de Rentas).

De ambos sistemas, es indiscutiblemente más eficaz el que importa la creación de una cámara o tribunal especializado no sólo por la especial idoneidad de sus componentes (Misiones: dos abogados y un doctor en ciencias económicas o contador público nacional; Córdoba: la misma integración, agregando que debe tratarse de profesionales especializados en materia tributaria; San Juan: tres miembros abogados o contadores (dos abogados y un contador o viceversa); Buenos Aires: tres miembros abogados y, por último, Chaco: dos abogados y un doctor en ciencias económicas o contador público nacional); la absoluta independencia respecto de toda otra actividad administrativa, situación que no revisten los funcionarios del poder ejecutivo (el código de Chaco agrega que no deben hallarse vinculados a entidades comerciales o industriales con intereses en la provincia); especialidad en la función, que implica mayor celeridad en la tramitación de las causas; nombramiento a propuesta del poder ejecutivo con acuerdo legislativo; inamovilidad mientras dure su buena conducta y remoción mediante el procedimiento aplicable a magistrados (Chaco y San Juan), o en la misma forma usada para su nombramiento (Buenos Aires y Córdoba). El código de Misiones nada expresa al respecto, pues su sistema es muy particular: se integra la cámara para cada causa, sorteándose los vocales de una lista aprobada por la cámara de representantes.

Se ha expresado precedentemente que en la alternativa de adoptar como órgano jurisdiccional al propio poder ejecutivo o a un tribunal especial, siempre será más eficaz recurrir a este segundo sistema. Ello no implica, sin embargo, aconsejar su implantación en todas las jurisdicciones. La existencia de un organismo como el que se ha comentado se justifica en tanto y en cuanto la cantidad y complejidad de las causas planteadas ante la administración requieran una especial idoneidad del órgano de alzada. Ello indica que en provincias donde la contención entre el fisco y

el contribuyente es de poca cuantía y de "sustractum" simple, la creación de una cámara o tribunal fiscal resulta injustificada.

Cabe señalar, finalmente, que la ejercitación de la función atribuida al órgano administrativo jurisdiccional no importa sustituir a la justicia común en la consideración de las causas, función que le ha sido atribuida constitucionalmente. Siempre queda el derecho del contribuyente o responsable de acudir a aquélla por la vía contencioso-administrativa o, inclusive, en ciertos regímenes, le es dable optar por la vía judicial o administrativa contra las resoluciones del órgano ejecutivo (ejemplo: Tierra del Fuego, Río Negro y Salta). Este último sistema, sin embargo, no resulta aconsejable en tanto y en cuanto esté asegurado por vía del contencioso-administrativo el contralor jurisdiccional para defensa y garantía de los derechos del sujeto pasivo. Es inconveniente someter al poder administrador a la justicia común por la vía de la opción establecida, sin agotar ante él la contención, dando lugar inclusive, a la revisión administrativa de la medida impugnada. Por otra parte, no pocas veces implica llevar ante los jueces problemas cuyo conocimiento no resulta común.

Capítulo Cuarto

EL SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACION FISCAL

I. EL CONTRIBUYENTE: SU CARACTERIZACION LEGAL

Están obligados a pagar los impuestos, tasas y contribuciones en la forma y oportunidad que establecen las leyes fiscales, personalmente o por medio de sus representantes legales, en cumplimiento de la deuda tributaria, los contribuyentes y sus herederos según las disposiciones del código civil.

Son contribuyentes de los impuestos las personas de existencia visible, capaces o incapaces, las personas jurídicas, las asociaciones, las sociedades y entidades con o sin personería jurídica que realicen los actos u operaciones o se hallen en las situaciones que las leyes especiales consideren como hechos impositivos.

Son contribuyentes de las tasas las personas señaladas en el párrafo anterior a las cuales se les preste un servicio administrativo o judicial que, por disposición de las leyes fiscales, deba ser retribuido con el pago de una tasa.

Son contribuyentes de las contribuciones las mismas personas indicadas que obtengan el beneficio o mejora que por disposición de las leyes fiscales sean causa de obligación.

En los términos expresados definen los códigos tributarios a los sujetos pasivos primarios de la obligación fiscal. El concepto, salvo la mención que hacen los textos de Tucumán y Santiago del Estero en cuanto a las personas ideales, de que basta que constituyan una unidad económica aunque no reúnan los caracteres que otras ramas del derecho otorgan a las personas jurídicas, está inserto en términos prácticamente idénticos.

El contribuyente es el obligado al cumplimiento no sólo de la obligación sustantiva sino también de los deberes formales que le impone la ley, sin que le sea reconocida la posibilidad de sustitución de su responsabilidad por convenciones particulares: su calidad nace exclusivamente de la ley, que así lo determina al elegir la materia gravada.

La ley extiende su ámbito de imposición a quien tenga con el contribuyente vinculaciones tales que permitan inducir la realización del hecho imponible en común, considerando a todos como contribuyentes por igual y haciéndolos solidarios por

el pago del gravamen. Inclusive se supone la existencia de una unidad o conjunto económico, atribuyendo los hechos imponibles de una persona o entidad a otras con las cuales existan vinculaciones económicas o jurídicas, según sea la naturaleza de esas vinculaciones. En tal caso también existe responsabilidad solidaria y total. El código de Santa Cruz refirma el concepto expresando que la vinculación económica se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando la totalidad de las operaciones del responsable o de determinada categoría de ellas sea absorbida por otras empresas, o cuando la casi totalidad de las compras de estas últimas o de determinada categoría de ellas sea efectuada a un mismo responsable, como así también cuando exista unificación de la dirección efectiva del negocio o se repartan utilidades comunes.

II. LOS RESPONSABLES: AGENTES DE RETENCION O RECAUDACION

No sólo el contribuyente resulta requerido para el cumplimiento de la obligación tributaria. La ley ha pretendido asegurar debidamente su ejecución y ha instituído otra categoría de deudores que responden por el contribuyente, no obstante que la deuda no les es propia: se trata de los llamados "responsables".

De hecho es factible entonces que el sujeto pasivo quede sustituído por disposición legal por otro obligado, que si bien no es el contribuyente por el hecho imponible realizado, está exigido para cumplir los deberes fiscales de éste.

Así, son responsables las personas que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes; o los que, por su oficio, empleo o profesión participen en la formalización de actos, contratos u operaciones gravadas, en servicios retribuíbles o beneficios que sean causa de contribución.

El responsable es deudor solidario y responde con todos sus bienes. Ello indica que está colocado por la ley en idéntica situación de exigibilidad que el contribuyente, de modo que el estado puede exigir independientemente de cualquiera de ellos el cumplimiento de la obligación sustantiva. Es decir, que no es imprescindible que el contribuyente no haya cumplido para que en subsidio sea requerido el responsable: cualquiera puede ser intimado para el pago, sin perjuicio de lo que entre ellos particularmente dispongan por el resarcimiento de lo abonado.

Los textos legales expresan al caracterizar a este tipo de sujeto pasivo, que están obligadas a pagar los impuestos, tasas y contribuciones en cumplimiento de la deuda tributaria de los contribuyentes en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que expresamente se establezca, las personas que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, las que participen por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de actos u operaciones que las leyes tributarias consideren como hechos imponibles o servicios retribuíbles o beneficios que sean causa de contribuciones y todos aquellos que las leyes fiscales designen como agentes de retención. Estos responsables respon-

den con todos sus bienes y solidariamente con el contribuyente por el pago de los gravámenes adeudados por él, salvo que demuestren que el mismo los ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y tempestivamente con la obligación.

Los códigos de las provincias de Córdoba, Santa Cruz, Chaco y Entre Ríos al mencionar a los responsables, incluyen una enumeración que comprende a: 1) Los padres, tutores y curadores de los incapaces; 2) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, síndicos de los concursos civiles, representantes de las sociedades en liquidación y los administradores legales y judiciales de las sucesiones; 3) Los directores y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones y otras entidades; 4) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar las obligaciones tributarias a cargo de los titulares de aquéllas y pagar el gravamen correspondiente; y, en iguales condiciones, los mandatarios con facultades de percibir; 5) El cónyuge que perciba y disponga de todos los bienes propios del otro. El código de Entre Ríos, si bien contiene conceptos similares, establece una limitación en cuanto su responsabilidad para las personas que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes y para los profesionales que participan en la formalización de actos u operaciones gravadas, ya que dicha responsabilidad existe siempre que las personas señaladas tengan mandato para realizar los actos referidos. Además, este mismo código amplía la lista de los responsables incluyendo a los comerciantes que adquieran mercaderías de personas no inscriptas en la provincia como contribuyentes en la actividad, cuando la operación de compraventa se perfeccione en territorio provincial y no se haya realizado con intervención de viajantes o representantes.

Dentro del género responsables existe una categoría con características especiales: el agente de retención o de recaudación.

Estos responsables constituyen una prolongación de la acción recaudadora del fisco, pues, se encuentran obligados por la ley -y únicamente por ella, pues se trata de una carga pública gratuita-, a percibir de los contribuyentes los importes que éstos deben por sus obligaciones tributarias. El agente de retención actúa descontando del ingreso producido al contribuyente, la suma correspondiente al gravamen. El agente de recaudación, por el contrario, no ocasiona desmedro al ingreso del sujeto pasivo, pues, el importe que percibe en concepto de impuesto, no lo descuenta sino que sólo se limita a recibir el pago por el hecho imponible que se ha realizado ante sí o con su intervención.

La consecuencia que puede derivar de esta distinción que aparece como meramente doctrinaria, es que el agente de recaudación se ve liberado de su obligación de percibir como responsable, alegando la negativa del contribuyente a efectuar el pago del tributo, ya que su función no le otorga facultad de retener. Por esta circunstancia, es aconsejable extender la solidaridad legal al agente de recaudación, tal como lo ha hecho la legislación fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

De todos modos, percibido del contribuyente el importe de su deuda por el agente de retención o el de recaudación, se produce el pago. El sujeto pasivo primario queda legalmente desligado y se le tiene por cumplida su obligación. La relación que queda subsistente es entre el agente de retención o el agente de recaudación, que deben depositar las sumas retenidas o recaudadas dentro de los plazos que se les fijan.

No hay en los textos legales de las provincias definición de qué debe entenderse por agente de retención o de recaudación. Se los incluye simplemente al considerar a los responsables en general, haciéndoles extensivas las normas de solidaridad y, al tratar cada impuesto en particular se los designa, mención que ha de ser clara y expresa por las razones que ya se han expresado.

El código fiscal de Santa Fe otorga al poder ejecutivo la facultad de imponer a determinados grupos de contribuyentes la obligación de actuar como agentes de retención.

III. RESPONSABILIDAD DE TERCEROS Y OTRAS NORMAS

No sólo los responsables responden con todos sus bienes y solidariamente con el contribuyente por las deudas tributarias de éste: igual responsabilidad, sin perjuicio de las sanciones pertinentes, corresponde a todos aquéllos que intencionalmente, o por culpa, facilitaren u ocasionaren el incumplimiento de la obligación fiscal del contribuyente y demás responsables (incluyen esta norma, entre otros códigos: Misiones, Neuquén, Río Negro, Salta, Buenos Aires).

Por su parte, los sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones o en bienes que constituyan el objeto de hechos imponibles o servicios retribuíbles o beneficios que originen contribuciones, responderán solidariamente con el contribuyente y demás responsables por el pago de los gravámenes y sus accesorios. Este principio tiene sus limitaciones si la repartición recaudadora hubiese certificado la inexistencia de gravámenes o no se hubiere expedido en término (entre otras: Tierra del Fuego, Santa Cruz, Formosa, La Pampa, Jujuy, Mendoza -restringe la responsabilidad al año anterior y al en curso-, Corrientes, Chubut); si hubiere aceptado garantía (Santa Cruz).

Merecen mencionarse, por último, algunas disposiciones que no son comunes a todos los textos legales.

La solidaridad es la regla en materia tributaria y no puede ser dejada sin efecto por convenios entre particulares (Santiago del Estero, Jujuy y Tucumán).

Cuando un sujeto pasivo abone la totalidad de una deuda, quedará subrogado en los derechos del estado y podrá reclamar de sus codeudores la suma respectiva. Gozará, en tal supuesto, de iguales privilegios y garantías y podrá invocar

idénticas normas procesales (Tucumán, Jujuy y Santiago del Estero).

Los convenios realizados entre los contribuyentes y los responsables o entre éstos y terceros, referentes al pago de tributos, no serán oponibles al fisco (Córdoba, Tucumán, Jujuy, Chaco y Santiago del Estero).

Capítulo Quinto

LOS DEBERES FORMALES DE LOS SUJETOS PASIVOS Y

EL DOMICILIO FISCAL

I. OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES

Como ya se expresara en el capítulo anterior, los sujetos pasivos están obligados no sólo al cumplimiento de la obligación tributaria en su faz sustantiva -pago del gravamen-, sino también a respetar una serie de deberes de carácter formal, con el fin de facilitar la determinación, verificación, fiscalización y ejecución de los tributos.

Los textos legales son en general coincidentes en esta materia y así, con carácter general, establecen las siguientes obligaciones: a) Presentar declaración jurada de los hechos imponibles que se atribuyan al sujeto pasivo dentro de los plazos que se fijan y cuando así se exija; b) Comunicar cualquier cambio en su situación que pueda dar origen a nuevos hechos imponibles o extinguirlos o modificarlos; c) Contestar cualquier pedido de informes y aclaraciones con respecto a sus declaraciones juradas o, en general, a las operaciones que puedan constituir hechos imponibles; d) Conservar y presentar a cada requerimiento todos los documentos que de algún modo se refieran a las operaciones o situaciones que constituyan los hechos imponibles y sirvan como comprobante de veracidad de los datos contenidos por las declaraciones juradas; (Buenos Aires, Chaco, Jujuy, Neuquén, etc.); e) Solicitar permisos previos o inscribirse en registros especiales, cuando así lo determinen las leyes o reglamentos fiscales; f) A facilitar las inspecciones o verificaciones por parte de los funcionarios fiscales autorizados, quienes podrán solicitar el auxilio de la fuerza pública; g) Prestar o proporcionar a la autoridad fiscal los avisos, declaraciones, denuncias, informes, antecedentes, libros, documentos, etc., que exijan las leyes y/o reglamentos fiscales; así como formular las aclaraciones que se soliciten; h) Responder todas las preguntas contenidas en los formularios o planillas redactadas por la administración fiscal; i) Concurrir a las oficinas fiscales cuando se requiera su presencia por asuntos fiscales (Jujuy, Santiago del Estero).

Con la misma finalidad del mejor contralor de las actividades fiscales de los sujetos pasivos, el fisco impone, a través de la ley, las siguientes obligaciones:

a. Con carácter general, a categorías de contribuyentes y responsables, lleven

o no contabilidad rubricada, el deber de tener regularmente uno o más libros en que se anoten las operaciones y los actos relevantes a los fines de la determinación de las obligaciones fiscales (Neuquén, Buenos Aires, Chaco, Corrientes, Chubut, etc.).

b. Podrá imponerse a determinados grupos de contribuyentes la obligación de actuar como agentes de retención, facultad otorgada al poder ejecutivo (Santa Fe).

c. Las sucursales, agencias, oficinas, anexos, etc., que dependan de una administración central ubicada fuera de la provincia y que no puedan aportar directamente los elementos para el cálculo del impuesto están obligados a registrar sus operaciones en un libro diario especial, sellado y rubricado en las condiciones del Código de Comercio, de manera tal que se pueda establecer contablemente el monto de la inversión, ingresos netos por ventas, servicios, gastos de explotación, rendimientos brutos y resultados netos. Se consideran exceptuados aquellos casos en que se estime que se puede llegar a la determinación por otros métodos (Santa Fe).

II. LAS OBLIGACIONES DE TERCEROS Y LOS DEBERES DE CONTRALOR

La obligación de cumplir ciertos deberes formales alcanza también a terceros, ajenos a la relación tributaria.

Así podrá requerirse a terceros y éstos estarán obligados a suministrar todos los informes que se refieran a hechos que, en el ejercicio de sus actividades comerciales o profesionales hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer y que constituyan o modifiquen hechos imponibles. (Río Negro, Salta, Mendoza, San Luis, San Juan, Formosa, etc.). Esta obligación tiene el límite del secreto profesional.

En el código de Jujuy se enumera expresamente a quienes no están obligados a proporcionar información, a saber: a) Los médicos, abogados y demás profesionales con respecto a los asuntos amparados en el secreto profesional; b) Los ministros del culto, con respecto a los asuntos específicamente relacionados con el ejercicio de su ministerio; c) Las personas cuya declaración implique violar el secreto de la correspondencia epistolar y de las comunicaciones telefónicas, telegráficas, radiotelegráficas, etc.; d) Los parientes próximos en el caso de que su declaración determinara responsabilidades penales. A tal efecto, se considerarán parientes próximos, el cónyuge y los ascendientes o descendientes en línea recta y los colaterales del afectado hasta el segundo grado. Santiago del Estero, por su parte, expresa: el secreto inherente al estado o profesión es indeclinable y no están obligados a informar ascendientes, descendientes, cónyuge y colaterales o afines hasta el segundo grado.

Además de las obligaciones que se han impuesto a terceros, la ley ha buscado ex

tremar las medidas para evitar el incumplimiento. En este sentido se consagran deberes de contralor de toda índole:

1. Todos los funcionarios o empleados de la provincia y de las municipalidades, están obligados a suministrar informes que se refieran a hechos que puedan constituir o modificar hechos impositivos, salvo cuando se lo prohiban expresas disposiciones legales (Salta, Río Negro, San Luis, Chaco, Neuquén, Buenos Aires, Formosa, etc.).
2. Ninguna oficina pública tomará razón de actuación o tramitación alguna con respecto a negocios, bienes o actos relacionados con obligaciones fiscales cuyo cumplimiento no se pruebe con certificación expedida por el órgano recaudador, ni dará curso a los instrumentos en que no conste debidamente el pago del gravamen correspondiente (Tierra del Fuego, Córdoba, Río Negro, Salta, Misiones, etc.).
3. Los escribanos autorizantes que intervengan en las operaciones mencionadas precedentemente deberán asegurar el pago de las obligaciones fiscales, quedando facultados para retener o requerir de los contribuyentes los fondos necesarios a ese efecto (Buenos Aires, San Juan, Neuquén, etc.).
4. La persona que inicie, prosiga o de cualquier otra forma tramite expedientes relativos a la materia regida por las leyes fiscales, sea en representación de terceros o porque le compete en razón de oficio o investidura que le venga de la ley, deberá acompañar con su primer escrito los documentos que acrediten su personalidad (San Luis, Mendoza, La Pampa).
5. Los jueces deberán notificar al organismo recaudador de la iniciación de los trámites en toda quiebra, convocatoria o concurso civil, a los efectos que tome la intervención que corresponda (Santa Fe).

III. EL SECRETO DE LAS INFORMACIONES

Con el objeto de evitar que los datos proporcionados al fisco por los contribuyentes, responsables y terceros, puedan ser utilizados para otros fines que los originales, la ley consagra el secreto de tales informaciones. Esta medida asegura una mayor colaboración por parte de aquellos a quienes se requiere información, a la par que otorga un mayor margen de veracidad a las declaraciones de los sujetos pasivos, quienes quedan a cubierto de cualquier divulgación de datos y elementos que son base de imposición.

Las declaraciones juradas, comunicaciones e informes que los contribuyentes, responsables o terceros presten, son secretos en cuanto en ellos se consignen informaciones referentes a la situación u operaciones económicas de aquéllos o a sus personas o a las de sus familiares. Los magistrados, funcionarios, emplea

dos judiciales o del organismo recaudador están obligados a mantener en la más estricta reserva todo lo que llegue a su conocimiento en el ejercicio de sus funciones, sin poder comunicarlo a nadie, salvo a sus superiores jerárquicos o, si lo estimara oportuno, a solicitud de los interesados. Las informaciones antedichas no serán admitidas como pruebas en causas judiciales, debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en los procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investigan o que las solicite el interesado, siempre que la información no revele datos referentes a terceros. El deber del secreto no alcanza a la utilización de las informaciones por el organismo ejecutivo para la fiscalización de obligaciones tributarias diferentes de aquellas para las que fueron obtenidas, ni subsiste frente a los pedidos de informes de las municipalidades de la provincia o previo acuerdo de reciprocidad del fisco nacional u otros fiscos provinciales (Buenos Aires, San Luis, Neuquén, Catamarca, La Rioja, San Juan, Tierra del Fuego, etc.). El código de Chaco agrega que los terceros que divulguen o reproduzcan dichas informaciones o el contenido de las instrucciones internas con carácter expreso de "confidencial", impartidas por el director general o funcionarios delegados por él, incurrirán en la pena prevista por el artículo 154 del Código Penal para aquellos que divulgaran actuaciones o procedimientos que por la ley deban quedar secretos.

IV. EL DOMICILIO FISCAL

La ley tributaria fija para los sujetos pasivos, sean personas físicas o ideales, un domicilio legal en el cual serán requeridos para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Esta previsión está contenida sin excepción en todos los códigos y, en general, responde a las siguientes características:

Pueden distinguirse dos situaciones: 1. Contribuyentes o responsables con domicilio en la provincia, y 2. Contribuyentes o responsables con domicilio fuera de la provincia.

1. Sujetos pasivos con domicilio en la provincia:

a) Personas físicas: se considera su domicilio legal:

- I) El lugar de su residencia habitual (Formosa, Misiones, Buenos Aires, Neuquén); el lugar de su residencia principal y/o permanente (Chaco, Santiago del Estero); el domicilio real (Santa Cruz).
- II) En caso de dificultad para su determinación el lugar donde ejerzan su comercio, industria, profesión o medio de vida (Chaco, Santiago del Estero, Tucumán, Entre Ríos).

III) En último caso, donde se encuentran sus bienes o se realicen los hechos imponibles sujetos a imposición (Entre Ríos, Chaco, Santiago del Estero, Tucumán, Catamarca, La Rioja).

b) Personas ideales: se considera su domicilio:

I) El lugar en el que se halle su dirección o administración efectiva (Chaco, Tucumán, Santiago del Estero).

II) En el caso de dificultad para su determinación, el lugar donde se desarrollen sus actividades. En los códigos de las provincias señaladas en el punto anterior, ésta es la segunda alternativa, mientras que en los códigos de Buenos Aires, Neuquén, La Pampa, Misiones, Mendoza, San Luis, entre otros, es primera y única mención. Para Santa Cruz, el domicilio de las personas ideales es el mismo que para las otras: el domicilio real.

III) En último caso, donde se encuentren situados los bienes o rentas sujetas a tributación (Chaco, Santiago del Estero, Tucumán, Entre Ríos).

2. Sujetos pasivos con domicilio fuera de la provincia.

Cuando alguno de los sujetos pasivos se domicilie fuera de la provincia y no tenga en la misma ningún representante o no se pueda establecer el domicilio de éste, se considerará como domicilio fiscal el lugar de la provincia en que el sujeto pasivo tenga sus inmuebles o su negocio o ejerza su explotación o actividad lucrativa o, subsidiariamente, el lugar de su última residencia en la provincia (Buenos Aires, Córdoba, Corrientes, Chubut, Neuquén, Tierra del Fuego, Santa Fe). En los códigos de Chaco, Santiago del Estero, Tucumán, entre otros, se invierte el orden de prelación indicado; primero se atenderá al lugar donde se ejerza la actividad o explotación y luego al lugar donde se encuentren los bienes.

No obstante que el domicilio legal está claramente indicado en los textos legales, el sujeto pasivo tiene obligación de denunciarlo en cualquier presentación que haga ante la administración central. Este domicilio denunciado se reputará subsistente para todos los efectos legales hasta tanto no se indique su cambio, penándose la no comunicación del cambio correspondiente o la denuncia de domicilio falso (Chaco, Buenos Aires, Neuquén, Formosa, Santiago del Estero, Santa Cruz, Tierra del Fuego, Tucumán, Córdoba, etc.).

Completa el cuadro de normas sobre domicilio fiscal, las especiales reglas que se aplican para determinar cuándo una persona se considera "ausente" a los fines fiscales.

Al respecto, no existe unanimidad en los textos legales. No hay plena coincidencia en cuanto a los plazos que juegan para considerar ausente a una persona físi-

ca ni a quienes se excluye de la calificación. Por otra parte, no todos los códigos dan normas generales sobre el tema: los hay que incorporan un artículo específico en la parte general y otros que, por el contrario, definen al ausente al tratar del impuesto inmobiliario. Por esta razón, en la siguiente reseña se hará mención a los regímenes de las jurisdicciones imponentes.

En cuanto a las personas físicas:

La Rioja: Residencia permanente; o transitoria por más de 3 años en el extranjero. Excluye a las personas que desempeñen comisiones de la nación, provincias o municipalidades en el extranjero y a los funcionarios del cuerpo diplomático o consular. Coinciden: Chubut, La Pampa, Buenos Aires, Neuquén, San Juan y Catamarca.

Tierra del Fuego: 1) Domicilio o residencia permanente en el extranjero; 2) residencia temporaria por más de 1 $\frac{1}{2}$ años seguidos o 3 alternados, con exclusión de personas en funciones o comisiones de la Nación, las provincias o municipalidades o aquellas que están ausentes por razones de estudio, incluyendo a los cónyuges respectivos; 3) Las personas que residen temporariamente o transitoriamente en el país por períodos de no más de 6 meses seguidos o alternados en el año calendario. Coinciden: Río Negro, Salta y Formosa. Santa Fe coincide en los puntos 1 y 3 y agrega la obligatoriedad de denunciar el ausentismo dentro de los 3 meses posteriores al vencimiento del término de 6 meses, para los contribuyentes, sus apoderados o administradores por la ausencia temporal o permanente. Jujuy establece un régimen similar al de Santa Fe.

Mendoza: 1) Domicilio permanente en el extranjero. Excluye a las comisiones oficiales de la Nación, provincias o municipalidades; a los funcionarios del servicio exterior; a las personas que están ausentes por enfermedad grave propia o de un familiar o por fuerza mayor y a los que se encuentran estudiando.

Tucumán: las personas que residan por más de dos años en el extranjero, exceptuando los que lo hacen por razones oficiales. Coincide: Chaco.

Santiago del Estero: residencia en el extranjero por más de 3 años, salvo las personas en función oficial. Coincide: Misiones.

Corrientes: 1) Los que residan permanentemente en el extranjero; 2) Los que tengan su residencia temporaria o transitoria en el país por un término no mayor de 6 meses.

Entre Ríos: 1) Las personas domiciliadas en el extranjero; 2) Los que se ausenten del país por más de 6 meses en el año del pago del impuesto.

San Luis: 1) Las personas que se domicilien permanentemente en el extranjero; 2) Las personas que lo hagan transitoriamente por un período mayor de 1 año; 3)

Las personas cuyo lugar de residencia sea desconocido. Las exclusiones coinciden con las que tiene el código de Mendoza.

Santa Cruz : Las personas que vivan más de 6 meses en el extranjero o permanezcan fuera del país por períodos no inferiores a 3 meses en el lapso : 1º de mayo al 30 de setiembre de cada año.

En cuanto a las personas ideales, no existe tanta variedad : por el contrario, todos los códigos coinciden : se consideran ausentes a las personas jurídicas con directorio o sede principal en el extranjero, aunque tengan directorio o administración locales.

Por último, puede señalarse que algunos códigos, como el de Santa Fe, no permite constituir domicilio especial.

Capítulo Sexto

LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

I. LA DECLARACION JURADA

Para el cumplimiento de algunas obligaciones tributarias, la ley impone la presentación de una manifestación bajo juramento, escrita y comúnmente impresa en formulario especial, que se conoce con el nombre de declaración jurada.

Mediante tal presentación, el contribuyente o responsable procede a aplicar por sí las disposiciones fiscales que le alcanzan, haciéndolas incidir sobre la base imponible correspondiente y autoliquidando al monto del gravamen que debe pagar.

Tal procedimiento implicaría enorme riesgo para el fisco si no estuviera seguido de verificación, para comprobar si el sujeto pasivo ha actuado correctamente. Por tal motivo, la declaración jurada es verificada en sus datos por la administración luego de su presentación, dando lugar a que se la acepte sin reclamos o se la rectifique sobre la base de los elementos reales. En este último caso, la administración fiscal producirá una determinación impositiva.

II. LA DETERMINACION IMPOSITIVA

La determinación de las obligaciones fiscales se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que los contribuyentes y demás responsables presenten, salvo que las leyes fiscales establezcan otros procedimientos. La declaración jurada deberá contener todos los datos y elementos para conocer el hecho imponible y el monto de la obligación fiscal correspondiente. Los declarantes son responsables y quedan obligados al pago de los gravámenes que de ellas resulten, salvo error de cálculo o de concepto sin perjuicio de la obligación fiscal que, en definitiva, de termine la repartición recaudadora.

En la forma expresada y con variantes no sustanciales en los códigos de Mendoza, San Juan, Santa Cruz y La Pampa, consagran los textos legales los principios del sistema.

La actividad administrativa de verificación, como se ha expresado, puede traer dos resultados: 1) Ratificación de la declaración jurada, o 2) Rectificación de la misma. En el primer caso no se requiere declaración alguna por parte del fis

co para que el contribuyente o responsable se vea desligado de su obligación: el correcto cumplimiento de por sí implica la liberación de la carga impositiva. Es importante dejar este aspecto suficientemente aclarado para demostrar que no se requiere que la administración determine el impuesto en todos los casos indicando al contribuyente cuál es su deuda tributaria: la determinación impositiva, que es un acto declarativo, es practicada cuando el contribuyente no hubiera presentado declaración jurada o ésta fuere inexacta, es decir, dado el segundo caso indicado.

Lo dicho implica afirmar que la mera presentación de la declaración jurada y el consiguiente pago del gravamen, sólo libera definitivamente al sujeto pasivo que cumplió correctamente con su obligación; para los que actuaron incorrectamente, queda abierta la rectificación por parte del fisco hasta que se cumpla el lapso de prescripción.

III: LA DETERMINACION DE OFICIO: BASE CIERTA O PRESUNTA

El órgano ejecutivo, a cuyo cargo está la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, tiene como elemento de comprobación la declaración jurada presentada por el sujeto pasivo, la cual, como ya se ha expresado, debe contener todos los elementos y datos necesarios para hacer conocer al fisco el hecho imponible realizado y el monto del impuesto a pagar.

Cuando la declaración resulta inexacta -o tratándose de gravámenes para cuyo pago no se requiere declaración jurada-, la administración debe proceder de oficio a establecer la obligación fiscal correcta. En tal caso, es posible que el sujeto pasivo suministre los datos necesarios y, en otros, que se niegue a ello o que aquéllos resulten insuficientes. En el primer caso, la determinación se hará sobre base cierta y, en el segundo, sobre base presunta.

Los textos legales dan normas casi idénticas sobre el tema:

La repartición correspondiente deberá verificar las declaraciones juradas, para comprobar su exactitud. Cuando el contribuyente o responsable no hubiera presentado declaración jurada o la misma resultara inexacta por error o falsedad en los datos o por errónea aplicación de las normas fiscales o cuando las leyes fiscales prescindan de la exigencia de la declaración jurada como base de la determinación, se determinará de oficio la obligación fiscal sobre base cierta o presunta. La determinación sobre base cierta corresponderá cuando el contribuyente o los responsables suministren a la oficina recaudadora, todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles, o cuando las leyes fiscales establezcan taxativamente los hechos y las circunstancias que el organismo recaudador debe tener en cuenta a los fines de la determinación. En caso contrario, corresponderá la determinación sobre base presunta, que el órgano ejecutivo efectuará considerando todos los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes fiscales consideren como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y el monto del mismo.

Algunos códigos agregan a las transcriptas, otras disposiciones, a saber: podrán servir especialmente como indicio para la determinación de oficio: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones de otros períodos fiscales, el monto de las ventas o compras efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares; los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio o de la casa habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder del organismo recaudador o que deberán proporcionarle los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas o cualquier otra persona. (Chaco y Santa Cruz). En las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin se establezcan con relación a la explotación de un mismo género (Chaco).

Con el fin de asegurar la verificación de las declaraciones juradas de los sujetos pasivos o el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y sus deberes formales, el organismo ejecutivo tiene amplias facultades consagradas en los textos legales en forma similar. Así es que puede: 1) Exigir de los sujetos pasivos la exhibición de libros y comprobantes de sus operaciones; 2) Enviar inspecciones a los lugares y establecimientos donde se ejercen las actividades sujetas a obligaciones fiscales o a bienes que constituyen materia imponible; 3) Requerir informes o comunicaciones escritas o verbales; 4) Citar al contribuyente y a los responsables; 5) Requerir el auxilio de la fuerza pública y orden de allanamiento de la autoridad judicial para llevar a cabo las inspecciones o el registro de los locales o establecimientos y de los objetos y libros de los contribuyentes, cuando éstos se opongan u obstaculicen la realización de los mismos. Los funcionarios que efectúen tales verificaciones o fiscalizaciones, deberán extender constancia escrita de los resultados, así como de la existencia o individualización de los elementos exhibidos. Estas constancias escritas también podrán ser firmadas por los sujetos pasivos cuando se refieran a manifestaciones verbales de los mismos. Las constancias escritas constituirán elementos de prueba en los procedimientos de determinación de oficio, de reconsideración o de recurso de apelación o en los procedimientos por infracciones a las leyes fiscales.

El Código de la Provincia de Santiago del Estero, al igual que el de la Provincia de Tucumán, establece que las inspecciones o verificaciones de la autoridad de aplicación se llevarán a cabo durante las horas normales de trabajo o de funcionamiento de los locales donde deban efectuarse, pudiendo realizarse en cualquier momento cuando la demora pudiera desvirtuar la eficacia de la medida. Cuando medie oposición, será necesaria orden de allanamiento de juez competente, pudiendo requerirse el auxilio de la fuerza pública.

IV. CARACTERES FORMALES DE LA DETERMINACION IMPOSITIVA

La determinación viene a sustituir la autoliquidación practicada por el contribuyente o a cubrir el vacío por falta de presentación. Por tal causa, los elementos que

contenga han de ser los mismos que correspondan a aquélla. Así es que deberán constar: la fecha, el nombre y dirección del sujeto pasivo, el hecho imponible verificado, la base imponible, el tratamiento fiscal aplicable, el monto del gravamen resultante y la proporción e importe de las sanciones aplicadas. Tales determinaciones han de ser suscriptas por autoridad competente.

Es necesario establecer cuándo una resolución administrativa tiene el carácter de determinación impositiva, ya que en la mayoría de los regímenes impositivos provinciales, su existencia es el presupuesto obligado para que se produzca la apertura del proceso contencioso, legislado justamente para encausar la controversia del sujeto pasivo con el fisco, originada en la verificación en el cumplimiento de la obligación tributaria.

Es indudable que la determinación impositiva resultará de la sustancia del acto dictado, ya que de su contenido se inferirá cuál ha sido su causa. Pero siendo que, como se ha expresado, rectifica o sustituye una declaración jurada o caracteriza un hecho imponible, dando al contribuyente o responsable la cierta medida de su deber fiscal, aquellas condiciones formales enumeradas más arriba se convierten en elementos que resultan imprescindibles no omitir para que el sujeto pasivo tenga la plena certeza del porqué se le atribuye tal obligación.

En algunas provincias se ha dado cabida legal a tal criterio, estableciéndose los requisitos formales que debe tener una determinación impositiva, bajo pena de nulidad. (Ej. : Buenos Aires).

V. EFECTOS DE LA DETERMINACION IMPOSITIVA

Practicada la determinación impositiva y no siendo impugnada por el contribuyente con los recursos legales a su alcance, el acto administrativo quedará firme y consentido, teniendo la eficacia de la "cosa juzgada". La obligación que haya resultado a cargo del contribuyente o responsable, deberá ser pagada o, en caso contrario, el fisco perseguirá judicialmente el cobro.

Sin embargo, es posible que la determinación impositiva adolezca de vicios que le priven, jurídicamente, de aquella firmeza. En tal caso, al descubrirse error, omisión o dolo en la consideración o exhibición de datos o elementos que sirvieran de base para la determinación impositiva, se otorga al organismo ejecutivo la facultad de modificarla. Este principio está contenido en los códigos de Formosa, Córdoba, Neuquén, Corrientes, Chubut, Jujuy, Misiones, Tierra del Fuego, Salta, Río Negro, Catamarca, La Rioja, San Juan, San Luis y Buenos Aires. En la legislación de las Provincias de Tucumán y Santiago del Estero, el principio de inmutabilidad de la determinación impositiva puede quebrarse, pero sólo

para elevar el impuesto establecido cuando los contribuyentes hayan ocultado antecedentes u omitido circunstancias que hubieran podido influir en su fijación. La facultad enunciada, en ningún momento significa anular la firmeza del acto administrativo consentido. No implica una facultad discrecional de la administración que le permite revisar en cualquier momento sus actos, lo que traería aparejado una manifiesta inseguridad para los sujetos pasivos de la obligación fiscal. Su verdadero significado y alcance es el que se ha referido precedentemente: anular, ya sea de oficio o a pedido del interesado, una resolución administrativa que aparezca viciada de nulidad, siendo de aplicación en este supuesto, las normas específicas que sobre la materia contiene el derecho civil.

Capítulo Séptimo

LAS INFRACCIONES A LA LEY TRIBUTARIA Y SUS SANCIONES

I. LAS INFRACCIONES

El incumplimiento de las obligaciones puestas a su cargo por la ley, por parte del sujeto pasivo, puede afectar a los deberes formales que le incumben o a la prestación sustantiva: el pago del gravamen.

Respecto los primeros, la infracción se consuma con el no acatamiento de los deberes de colaboración fiscal, sin necesidad de indagar acerca de la culpa o el dolo que pudiera existir en la acción.

En cuanto al incumplimiento parcial o total de la obligación sustantiva, pueden distinguirse dos tipos de infracción, según sea la actitud subjetiva de quien la ha cometido: la omisión culpable y la defraudación.

En el caso de la omisión, la falta se comete sin que exista maniobra alguna destinada a eludir el pago del gravamen: la culpa o negligencia del contribuyente o responsable, es la causante de aquélla.

El caso de la defraudación es más grave: implica la intención del sujeto pasivo dirigida expresamente a evadir su carga tributaria, mediante la realización de actos o la omisión u ocultación con aquel propósito.

Las legislaciones fiscales han caracterizado en términos similares las infracciones referidas. Así se califica la omisión como "el incumplimiento culpable, total o parcial de las obligaciones tributarias" (Código Tributario de Córdoba); "todo aquel que deje de pagar total o parcialmente un impuesto, tasa o contribución" (Código Fiscal del Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur); "el que por culpa o negligencia en la observancia de las obligaciones tributarias cause una disminución en los ingresos tributarios." (Código Tributario de Tucumán), etc.

Respecto la defraudación, se estima su existencia cuando "los contribuyentes, responsables o terceros realicen cualquier hecho, aserción, ocultación o en general cualquier maniobra... con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones fiscales que les incumben a ellos o a otros sujetos" (Código Fiscal de Río Negro) "Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen

cualquier hecho, omisión, aserción, simulación, ocultamiento o maniobra que tenga por objeto producir o facilitar la evasión total o parcial de los tributos" (Ley de Procedimiento de Santa Cruz).

Junto a la caracterización expresada precedentemente, en la cual ejerce preponderancia el elemento subjetivo -intención de provocar perjuicio-, la ley fiscal crea el delito de defraudación en ciertas circunstancias, ateniéndose a una pauta meramente objetiva. Tal es el caso de los agentes de retención que mantengan en su poder sin depositarlos, importes retenidos una vez vencidos los plazos legales. La ley da por configurada la defraudación sin indagar si ha existido dolo en la actitud, admitiéndose sólo la exculpación por fuerza mayor (Neuquén, Salta, Río Negro, Misiones).

La misma similitud es dable encontrar en cuanto a la definición de la infracción a los deberes formales, pudiendo tomarse como ejemplos las que aparecen en los códigos de Mendoza, San Juan y Buenos Aires.

II. LAS SANCIONES

Para determinar los tipos de sanciones y la forma como ellas juegan frente a las infracciones cometidas, se hace necesario reseñar cuáles pueden ser las formas de actuar del infractor.

1. Simple mora en el pago. En este caso, el sujeto pasivo se presenta espontáneamente a abonar su deuda, sin que medie intimación, inspección o verificación por parte del Fisco. La pena habitualmente aplicable es el recargo o el interés graduable en función del tiempo transcurrido hasta el cumplimiento. Hay distintos sistemas en las provincias, a saber: el Código Fiscal de San Juan establece que en el caso de mora, se aplicarán simultáneamente recargos e intereses. El Código Fiscal de Río Negro dispone que cuando se apliquen recargos, no corresponderá liquidar intereses. El Código Tributario de Tucumán denomina interés a la sanción por mora, estableciendo un porcentaje mensual fijo. El Código Fiscal de Tierra del Fuego combina recargos con intereses pero haciendo nacer éstos transcurridos seis meses del retardo. Este mismo código libera de toda penalidad al deudor de impuestos y otros gravámenes que surjan de declaración jurada, si se regulariza espontáneamente la situación fiscal. En la Provincia de Buenos Aires, el recargo es doble para los agentes de retención, en relación a la escala que se aplica a los contribuyentes.

Evidentemente, de los preceptos contenidos en los textos legales referidos, surge la intención de favorecer la regularización espontánea de la deuda tributaria. Por tal razón, en tales circunstancias no se aplica multa.

En la legislación de la Provincia de Buenos Aires la aplicación de tal principio es más explícito, aplicándose el recargo con exclusión de cualquier otra pena, aún

en los casos en que la infracción fuese defraudación. Además, el sistema es diferente según los impuestos de que se trate. En efecto, si la presentación espontánea es efectuada por contribuyentes del impuesto a las actividades lucrativas, no se aplica ninguna sanción.

El sistema no se considera conveniente porque implica una condonación permanente.

2. Omisión culpable. Generalmente el pago del tributo se efectuará habiendo mediado una acción administrativa que descubrió al omiso. La pena es una multa con porcentaje graduable sobre el monto del gravamen omitido y según la gravedad de la falta. Todas las legislaciones estadales aplican el mismo principio, como así también la posibilidad de exonerar de multa por culpa leve o errónea interpretación de las leyes o reglamentos fiscales. A la multa, de carácter punitivo, se agrega el interés resarcitorio, excluyéndose en tal caso los recargos.

3. Intención dolosa, o sea defraudación. La pena es también de multa llevando como accesorio el interés, pudiendo igualmente darse intervención a la justicia del crimen, dado que puede estarse en presencia de delitos comunes. No solamente se castiga la defraudación consumada sino también la intención dirigida a perjudicar al Fisco. En algunos casos, ni siquiera se investiga la intención como cuando los agentes de retención mantienen en su poder importes retenidos a los contribuyentes, sin ingresarlos. En tal caso, la intención dolosa se presume, admitiéndose sólo la exculpación por fuerza mayor o caso fortuito.

4. Infracción a los deberes formales. La pena es multa graduable entre un máximo y un mínimo o de importe fijo. La determinación de su monto está dada por la importancia de la infracción.

Aparte de las sanciones mencionadas precedentemente, algunas legislaciones, como el Código Fiscal de Tucumán, aplican la clausura o el decomiso de mercadería, como accesorias de la pena principal, que es la multa.

Capítulo Octavo

LA PRESCRIPCIÓN

I. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

La obligación sustantiva de la relación jurídico tributaria se extingue con el pago. Esta es la forma habitual de cumplimiento de las obligaciones.

Al lado del pago existe otro instituto de no menos importancia, incorporado a la legislación fiscal como a la civil, con la finalidad de asegurar la estabilidad y certeza del derecho: se trata de la prescripción en cuya virtud se resta vigencia a las acciones que no han sido ejercitadas, con el transcurso del tiempo.

En materia de prescripción, la ley fiscal no se sujeta a las normas contenidas en el código civil. Tanto es así que las distintas legislaciones han establecido, en muchos casos, términos menores al de 10 años, como se podrá ver en el punto siguiente y normas especiales sobre interrupción o suspensión de los términos.

Tal independencia es perfectamente aceptable dado que el derecho fiscal, de carácter público, crea y caracteriza sus institutos sin someterse estrictamente al derecho civil.

II. PRESCRIPCIÓN DE LAS FACULTADES DEL FISCO

Las normas contenidas en los códigos tributarios, contemplan tanto las acciones y facultades del estado como las de los sujetos pasivos.

En el primer aspecto, pueden apreciarse las siguientes reglas:

1. Se fija un término de prescripción que abarca la facultad de verificar y rectificar las declaraciones juradas; determinar las obligaciones fiscales y aplicar multas. El lapso de prescripción no es idéntico para todas las jurisdicciones: 10 años (San Juan, Río Negro, Salta, Buenos Aires, Neuquén, Misiones); 5 años (Chaco, Tucumán, Mendoza); 4 años para verificar y rectificar declaraciones juradas y 3 años para aplicar multas (Santa Cruz).

2. Los términos de prescripción en relación a las facultades mencionadas, comienza a contarse a partir del primero de enero del año siguiente al cual se re-

fieren las obligaciones fiscales o las infracciones. Si bien el cómputo debiera comenzar al día siguiente, por razones prácticas se ha preferido fijar un punto de partida unificado tanto para los gravámenes como para sus accesorios. Se constituye en una excepción, el cómputo del término en el caso de infracción a los deberes formales, que comienza a correr desde la fecha de cometida la infracción.

La forma de contar los plazos es distinta para el caso de deudas emergentes de determinaciones impositivas o resoluciones que impongan multas o decisiones dictadas con motivo de los recursos interpuestos contra ellas, que aparejan acción judicial. El término de prescripción para promover el apremio comienza a correr desde la fecha de la notificación de los actos administrativos mencionados.

Contienen estas normas, entre otros, los códigos tributarios de Tierra del Fuego, Formosa, Misiones, Neuquén, Buenos Aires, Río Negro y Salta.

3. La prescripción de las facultades y poderes del fisco para determinar las obligaciones fiscales y exigir su pago, se interrumpe en ciertas circunstancias: a) Por el reconocimiento, expreso o tácito de su obligación, por parte del sujeto pasivo; b) Por la renuncia del sujeto pasivo al término de prescripción en curso; c) Por cualquier acto judicial o administrativo tendiente a obtener el pago. Estas normas son comunes a casi todas las legislaciones. El código tributario de Jujuy se remite a las disposiciones que sobre la materia contiene el Código Civil.

4. Los términos de prescripción no correrán mientras los hechos imponibles no hayan podido ser conocidos por el fisco por algún hecho o acto que los exteriorice en las jurisdicciones. En este principio coinciden las distintas legislaciones y atiende a la realidad de que en tanto los hechos imponibles no se manifiesten expresamente en el ámbito territorial imponente, el fisco no puede ejercer sus facultades respecto a ellos. No significa favorecer la incuria administrativa, por lo que no debe extenderse su alcance a justificar la suspensión legal del término de prescripción en todos aquellos casos en que el fisco ha desconocido la realización de hechos, actos u operaciones en su territorio.

El código tributario de Santa Fe, a la norma enunciada, agrega que tratándose de sociedad o comerciantes que no hubieran abonado los impuestos de ley, el término comenzará a contarse desde la publicación del acto de disolución o liquidación o, en su caso, desde que la declaración de cesación del negocio haya sido inscripta y hecho pública en el registro de comercio.

5. La prescripción, como forma de extinción de las obligaciones, es una defensa que la ley otorga al deudor para que la ejercite contra el acreedor que reclama el pago de una deuda, una vez cumplidos los términos legales que producen dicha extinción. Ello no impide naturalmente que el acreedor por sí, dé por caducado el crédito. Sin embargo, en el ámbito del derecho fiscal, no es común que

se atribuya al fisco tal facultad; si bien se acepta la extinción de la deuda por prescripción, no puede el organismo ejecutivo declararlo de oficio. Por tal razón, resulta original la disposición contenida en el código tributario de Córdoba por la cual el poder ejecutivo podrá disponer periódicamente en carácter general para todos o determinados tributos, la cancelación de oficio de las obligaciones tributarias que estuvieren prescriptas. Por su parte, los códigos de Santiago del Estero, Jujuy, Tucumán y el recientemente mencionado, expresan que la prescripción puede oponerse en cualquier momento por vía de acción o excepción.

6. La prescripción de las acciones ordinarias es independiente de la prescripción de las acciones por aplicación de sanciones o multas (Jujuy, Santiago del Estero y Tucumán).

7. Son imprescriptibles los créditos fiscales, intereses y recargos en los casos de no haberse formulado declaración impositiva cuando las leyes especiales lo exijan o que la misma sea falsa o fraudulenta. Esta norma figura en los códigos de Jujuy y de La Rioja. Evidentemente implica una amplia excepción al principio de la prescripción de las facultades del fisco que impone una diferenciación que parece no muy justificada para los sujetos pasivos, según sea el método de declaración y pago del impuesto. Por otra parte, favorece la inercia administrativa al permitir que la deuda subsista sin perjuicio de cualquier acto administrativo, tendiente a determinarla.

III. PRESCRIPCIÓN DE LAS FACULTADES DE LOS SUJETOS PASIVOS

La principal facultad reconocida a los sujetos pasivos, para la cual se han previsto normas de prescripción, es la de demandar la devolución de importes por pagos erróneos, indebidos o sin causa.

Al respecto, está indicado:

1. El plazo más comunmente reconocido es el de 10 años, que se cuentan a partir de la fecha de pago (Buenos Aires, Neuquén, Catamarca, La Rioja, Chaco, Córdoba, Salta, Río Negro, Mendoza, Misiones, Santa Fe, Tierra del Fuego, San Juan, San Luis). Santiago del Estero y Tucumán tienen un plazo de 3 años y Santa Cruz 2 años a contar desde el primero de enero del año siguiente al pago.

2. La prescripción de la acción de repetición del contribuyente se interrumpe con la deducción de la demanda correspondiente (Neuquén, Buenos Aires, La Pampa, Formosa, San Luis). En el código de la Provincia de Buenos Aires se agrega que si pasaran dos años desde la iniciación de la acción sin que se haya instado el procedimiento, se tendrá la demanda por no presentada y volverá a correr un nuevo término de prescripción. Córdoba establece que con respecto a la demanda de repetición, no regirá la causal de suspensión de la prescripción prevista por el artículo 3966 del Código Civil, es decir, cuando existen menores.

Capítulo Noveno

EL IMPUESTO INMOBILIARIO

I. EL HECHO IMPONIBLE

El impuesto inmobiliario, también llamado contribución directa o contribución territorial, es un gravamen tan típico como antiguo en la legislación provincial.

Grava los inmuebles ubicados en los respectivos ámbitos geográficos de las jurisdicciones imponentes y, por sus características, es un tributo real, ya que atiende a una particular manifestación de riqueza del contribuyente, sin considerar sus condiciones personales y, por ende, su total capacidad contributiva.

No obstante el principio enunciado, con la existencia en algunas legislaciones de un gravamen denominado "adicional" sobre el conjunto patrimonial inmobiliario del sujeto pasivo, se rompe aquella conceptualización, apareciendo un gravamen con características personales al lado del tradicionalmente real.

Coinciden las distintas legislaciones al señalar el hecho imponible, sobre el cual hacen recaer un impuesto que puede denominarse básico, cuya alícuota ora es proporcional (Buenos Aires, Neuquén, Formosa) y ora progresiva (Salta, Río Negro, Misiones).

Los códigos tributarios de La Pampa, Neuquén y Buenos Aires, establecen aparte del "impuesto básico" un "impuesto adicional" -ya citado "ut supra"-, progresivo y que alcanza a todo inmueble o conjunto de inmuebles de un mismo contribuyente, cuando la base imponible o su suma exceden del importe que fija la ley impositiva. En tal caso, cuando sobre un inmueble exista condominio o indivisión hereditaria o usufructo o posesión a título de dueño de varias personas, cada condómino o herederos o legatario, usufructuario o poseedor, computa a los efectos de la liquidación de este impuesto, la cuota que a él le corresponda en el valor imponible del inmueble.

También se han establecido recargos o rebajas en las cuotas impositivas, por motivaciones de distinta índole, que difieren en las diversas legislaciones. Entre ellas encontramos:

1. Recargo por ausentismo (Santa Fe, Buenos Aires, Tucumán, Santa Cruz, Santiago del Estero, Formosa, Corrientes, Chubut, etcétera).

2. Recargo según sea la superficie de los inmuebles y su ubicación. Ej. Santa Fe en los departamentos de Garay, General Obligado, Nueve de Julio, San Javier y Vera, para las fincas cuya superficie alcance o supere las diez mil ha., no aplicándose en caso de islas.
3. Recargo según sea la superficie y la valuación de los inmuebles. Ej. Corrientes: todo inmueble rural o conjunto de inmuebles cuya superficie exceda de diez mil hectáreas y su valuación fiscal supere de un millón y medio de pesos.
4. Recargo según sea el avalúo. Ej. Corrientes: inmuebles urbanos cuya valuación fiscal excediere de un millón de pesos.
5. Recargo según sea la superficie. Ej. La Rioja: todo inmueble o conjunto de inmuebles de mil hectáreas de superficie o excedente.
6. Recargo cuando el contribuyente es una sociedad de capital. Ej. Tucumán: inmuebles que pertenezcan a sociedades anónimas o en comandita por acciones.
7. Recargo para propiedades urbanas o suburbanas que sean baldíos o semiedificadas. Ej. Salta: se liquida en forma proporcional a la relación existente entre la superficie edificada con materiales no desmontables y la superficie total de la parcela, y a la categoría de la ciudad o pueblo. Se considera superficie edificada la suma de la superficie cubierta de las distintas plantas que tenga la propiedad. No se considerará superficie cubierta las de los cercos y medianeras cuando sea la única construcción existente en el bien. Santa Fe: considera baldíos los inmuebles cuyas mejoras sean de un monto inferior al 10 % de la valuación de la tierra y no sean habitables.
8. Recargo para propiedades rurales o subrurales explotadas en forma no racional o abandonadas. Ej. San Juan: se consideran insuficientemente explotados aquellos predios en que la inversión realizada en ellos no alcance el 20 % de la valuación fiscal de la tierra. Se computará como inversión, toda mejora, edificación, cultivo, plantación o cualquier clase de gasto de explotación, incluyendo el valor de las maquinarias y de los animales que allí se mantengan.
9. Recargo para los inmuebles que se encuentran ubicados en ejidos de municipios o comisiones vecinales, que tengan obras de pavimentación. Ej. Santiago del Estero.
10. Recargo para los inmuebles rurales que son explotados mediante arrendamiento o aparcería. Ej. San Luis.

Estos adicionales o recargos aparecen en la mayoría de las legislaciones provinciales y tienen características que exceden lo meramente fiscal, para incursionar en otras finalidades de la imposición. Bien notable es esta tendencia en los recargos establecidos a los inmuebles urbanos con escasas mejoras o no habita

bles o favorecidos por su ubicación o servicios generales y respecto de los predios rurales mal explotados o trabajados no por el propietario sino por arrendatarios o aparceros.

La contrapartida de esta mayor gravación está contenida en algunos códigos que establecen excepciones o disminuciones en los recargos si se cumplen determinadas condiciones (Salta, Río Negro) o como en el caso del código de la Provincia de Santa Cruz, que consagra rebajas en el impuesto si se dedica más de la tercera parte de la superficie de un predio a la explotación agropecuaria en ciertos rubros.

II. LA BASE IMPONIBLE

A los efectos de la liquidación del impuesto inmobiliario, la administración fija valores a los bienes raíces, estableciendo su valuación fiscal. Este es el punto de partida para el cálculo impositivo, aunque no siempre son coincidentes la valuación fiscal con la base imponible. Ello es así, dado que es común que las legislaciones prevean desgravaciones por distintos motivos que implican la no computación de parte de aquel valor fiscal, a los fines de la liquidación del impuesto, lo cual trae aparejado que la base imponible sea inferior a la valuación del bien.

El nacimiento de la obligación tributaria se produce por la realización del hecho imponible, por cuya razón se prescinde de la incorporación de las valuaciones fiscales al catastro, padrón o registro o de la determinación que realice el órgano ejecutivo. Ello indica que la tarea de valuación realizada por la administración conforme las leyes que organizan el catastro o las normas que indican sus códigos tributarios, si bien son imprescindibles para dar la medida de la imposición, no son el presupuesto necesario para el nacimiento de la carga correspondiente.

III. LOS SUJETOS PASIVOS

El contribuyente primario de este impuesto es el propietario del inmueble. No obstante, como la tributación recae sobre el que tiene el contenido económico del derecho de propiedad, también puede ser contribuyente el usufructuario -en tal caso con exclusión del nudo propietario-, o el poseedor a título de dueño.

Con muy pocas variantes, las legislaciones provinciales constituyen en sujeto pasivo del impuesto inmobiliario al titular del dominio y al usufructuario. No sucede lo mismo con el poseedor a título de dueño.

La decisión de la ley de poner la obligación tributaria en cabeza del poseedor a título de dueño, implica establecer en qué casos y en qué momento se produce el desplazamiento del propietario como contribuyente. La determinación de tales

pautas no ofrece dificultades en los casos de posesión treintaenal, donde está implícita la inexistencia actual del propietario y el pretendiente al título por prescripción, corre con la carga impositiva como un elemento coadyuvante de sus actos posesorios. Los inconvenientes aparecen, en cambio, al considerar otros casos en que existe posesión como consecuencia de un acto traslativo de dominio.

En este campo, como se verá, es dispar la tesitura de las distintas legislaciones.

La primera situación a considerar es el caso de venta de inmuebles por mensualidades, bajo el régimen de la ley nacional número 14.005. En estos casos, la operación se inscribe en un registro especial y abonadas por el comprador una determinada cantidad de cuotas, no existe posibilidad legal de dejar sin efecto el contrato, pudiendo sólo reclamarse judicialmente su cumplimiento. En este régimen, el comprador a plazos está equiparado al propietario y posee con tal carácter el bien adquirido, lo que hace perfectamente ubicable su calidad de contribuyente desde que, cumplidos los plazos contractuales, se le otorgue la posesión.

Las legislaciones provinciales contienen normas vinculadas a este aspecto, a saber:

1. En los casos de posesión de acuerdo con el régimen de la ley nacional número 14.005, los inmuebles se atribuirán al adquirente o transmitente, según que la inscripción de la promesa de venta haya tenido lugar en el primero o segundo semestre (San Juan, Buenos Aires, Neuquén).

2. En las ventas de inmuebles a plazos cuando se haya realizado la inscripción determinada por la ley nacional N° 14.005, tanto el transmitente como el adquirente se considerarán solidariamente obligados al pago del impuesto (Santiago del Estero, Tucumán).

Evidentemente, el primero de los sistemas es más conveniente pues, en última instancia, el segundo no resuelve el problema de fondo y hace utópica la posibilidad de desentender al propietario de la obligación fiscal.

Fuera del caso de ventas a plazos otorgadas bajo el régimen de la ley citada, están las enajenaciones no sometidas al mismo; las transferencias de dominio sin escriturar y, dentro de éstas, la especial situación de las ventas según el régimen de propiedad horizontal.

Al respecto, establecen los códigos tributarios:

1. Se consideran al transmitente y al adquirente como solidarios por el total de la obligación fiscal, en las ventas a plazos no inscriptas. El criterio es el mismo que el señalado en el punto 2. que precede (Jujuy, La Rioja, Formosa, Río Negro, Salta, Corrientes).

2. En los casos de loteos o realización de urbanizaciones, los compradores de lotes en mensualidades que hubieran tomado a su cargo el pago del impuesto y que gocen de opción para escriturar la transferencia de dominio, deberán inscribir a su nombre la parcela adquirida y el bien objeto del contrato será desafectado del acervo del vendedor. La inscripción será considerada y resuelta por el órgano ejecutivo (San Luis, Mendoza).

3. Cuando se hubiere otorgado la posesión al adquirente en el primer semestre sin haberse operado el cambio de dominio, se admitirá la atribución fiscal del bien al poseedor, siempre que el transmitente pruebe en forma indubitable el hecho de la posesión dentro del plazo establecido para el pago del impuesto (Buenos Aires).

El sistema de la Provincia de Buenos Aires es original y no sólo se aplica a la venta de inmuebles en plazos, sino a cualquier caso de enajenación sin haberse otorgado escritura de venta. Si bien se asemeja al sistema legislado por San Luis y Mendoza, resulta más amplio en sus alcances y en su origen, previene la neutralización de fraudes por operaciones ficticias, dando un término para la regularización de la situación dominial, condición actualmente eliminada como consecuencia de los inconvenientes prácticos de su aplicación.

Lo cierto es que si la ley da cabida con calidad de contribuyente al poseedor a título de dueño, debe contemplar todas las situaciones en que el sujeto pasivo reviste tal carácter. Verdad es que las posibilidades de falsas declaraciones, en tales circunstancias se multiplican, pero también es posible que el estado acentúe sus controles para evitarlo. Peor resulta hacer recaer la carga tributaria sobre un propietario que prácticamente se ha desprendido de su acervo -caso típico el de venta en propiedad horizontal-, y sin embargo se ve compelido a afrontar la imposición como si aún reuniera para sí todo el contenido económico de su derecho.

Completando el cuadro, se encuentran normas precisas en los códigos tributarios de las provincias de Misiones, Salta, Río Negro y otras, que indican cuándo para la ley existe poseedor a título de dueño, estableciendo que serán tales: a) Los compradores con escritura otorgada y cuyo título no se haya aún inscripto en el registro de la propiedad; b) Los compradores que tengan la posesión aún cuando no se hubiera otorgado la escritura traslativa de dominio; c) Los que posean con ánimo de adquirir el dominio por prescripción treintañal, y d) Los ocupantes de tierras fiscales que se encuentren en la misma situación indicada en el punto b).

Capítulo Décimo

EL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS

I. EL HECHO IMPONIBLE

Este gravamen se abona por el ejercicio de cualquier comercio, industria, profesión, oficio, negocio o actividad lucrativa habitual. Se trata de un tributo común a todas las jurisdicciones imponentes del país, incluso la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

La definición del hecho imponible es casi idéntica en todas las legislaciones, existiendo pocas variantes en su formulación. Entre los que no siguen la línea común, se encuentran el código tributario de la Provincia de Jujuy, que expresa "por el ejercicio habitual de cualquier comercio, industria ..."; el código de la Provincia de Mendoza, "las actividades lucrativas ejercidas en forma habitual cualquiera sea su naturaleza ..." "... el objeto del gravamen es el ejercicio de una o más industrias, comercio, oficio, arte, profesión o actividad lucrativa habitual que produce un ingreso económico a su titular"; el código de la Provincia de Entre Ríos, "el ejercicio de cualquier comercio, industria, profesión, oficio o actividad lucrativa en general ...".

Como se observa en la definición que contienen los textos legales de la mayoría de las provincias y que se ha referenciado al comienzo de este punto, se distinguen dos manifestaciones del hecho imponible: 1) El ejercicio de cualquier comercio, industria, profesión u oficio, y 2) La realización de cualquier negocio o actividad lucrativa habitual.

A simple vista resalta una diferencia: respecto las actividades enumeradas en 1) la ley no impone la condición de habitualidad, haciéndolo en cambio para las otras. Este hecho tiene su razón de ser: el impuesto recae sobre la actividad que produce un rendimiento económico para quien la ejerce. Si no existiera ese contenido, no habría "sustractum" para la exigibilidad del tributo. Esa condición de lucratividad es inherente y está contenida en las actividades enumeradas en primer término. Pero es evidente que en dicha enumeración no se extingue la posibilidad de existencia de otras actividades, que si bien realizadas en actos únicos o aislados, no se encontrarían alcanzadas por el impuesto. Sin embargo, la habitualidad en su ejecución sí haría nacer el hecho imponible. Caso típico y ejemplificativo de esta afirmación es la venta de inmuebles. Conforme las normas del Código de Comercio, tal operación no se conceptúa comercial. De tal

modo, la compraventa de una propiedad inmueble realizada entre particulares no comerciantes, es una mera operación civil. Más si resultara que ese negocio jurídico no es único ni aislado, sino que de su repetición nace una habitualidad que implica un medio de vida en el sujeto que la ejerce, se da la misma condición que es base para el cobro del impuesto a las actividades mencionadas al comienzo de este párrafo. Justamente para permitir que actividades de este tipo se encuentren alcanzadas por la imposición, la ley ha previsto la manifestación del hecho imponible a través de negocios o actividades que, siendo habituales, se equiparan a las mencionadas expresamente.

En algunos casos, los códigos tributarios han establecido normas respecto de ciertas actividades, para las cuales no se exige el requisito de la habitualidad. (Ej. Buenos Aires: "el requisito de la habitualidad exigido en el presente artículo no regirá para la actividad de intermediación que se ejerza percibiendo comisiones, bonificaciones, porcentajes u otras remuneraciones análogas"; Córdoba: "en las operaciones de préstamo con garantía o sin ella; se considerará cumplido el requisito de la habitualidad, aun cuando sólo se realice una operación en cada año fiscal"; Mendoza: su código tributario dedica un capítulo especial a la habitualidad. En él se expresa, resumidamente: Sin perjuicio de que la habitualidad en el ejercicio de actividades lucrativas sea determinada en cada caso atendiendo a la naturaleza de sus operaciones, su periodicidad, permanencia y repetición, se consideran actividades gravadas: 1) Las desarrolladas por firmas o sociedades cuyos contratos sociales establezcan como objetivo principal la compraventa de inmuebles, cualquiera sea el número de operaciones realizadas; 2) La realización durante el plazo de un año, de más de dos operaciones de compraventa de inmuebles, efectuadas antes del transcurso de un año de la respectiva fecha de adquisición; 3) El fraccionamiento de tierras para su venta en lotes, para cuya realización se requiera aprobación de planos por las respectivas autoridades municipales o de otros organismos competentes; 4) Las que realizan los profesionales por el solo hecho de encontrarse inscriptos en la matrícula; 5) Toda actividad subsidiaria o complementaria de la principal, si esta última fuera habitual. No pierden su carácter de habitualidad una vez adquirida, salvo los casos expresamente enunciados, las actividades lucrativas por el hecho de ser ejercidas en forma discontinua o periódica; La Pampa: su código expresa que a los efectos de contemplar la habitualidad, se tendrá en cuenta especialmente la índole de las operaciones que dan lugar al hecho imponible y los usos y costumbres de la vida económica. En lo que respecta a los contribuyentes que demuestren fehacientemente que determinados ingresos provienen de operaciones que no son habituales o de bienes no afectados al giro del negocio quedarán excluidos del pago del impuesto sobre dichos ingresos. Otras provincias, como Santa Cruz, Santa Fe, San Luis, contienen también disposiciones especiales sobre la forma de tratar la habitualidad de las actividades. En general y salvo los negocios enumerados expresamente por la ley, la determinación de negocios sujetos al tributo, debe hacerse para cada caso en particular considerando sus características y las pruebas aportadas al efecto.



Si bien la definición del hecho imponible nace, con carácter general, de las normas referidas, los distintos códigos establecen reglas particulares que completan el cuadro, a saber:

1. La mera compra en la provincia de productos agropecuarios y frutos del país producidos en su territorio para industrializarlos o venderlos fuera de ella, se considerará como actividad lucrativa sometida a impuesto (Buenos Aires, Neuquén, Formosa, San Luis, La Rioja).
2. Las operaciones de venta realizadas en la provincia por entidades o personas radicadas fuera de ella, se encuentran sujetas al impuesto (Chaco).

II. LA BASE IMPONIBLE

La regla generalmente adoptada por los textos legales es que el impuesto a las actividades lucrativas se aplica sobre el monto total de los ingresos brutos percibidos o devengados en el año anterior en el ejercicio de las actividades lucrativas gravadas. Se considerará ingreso bruto la suma total percibida o devengada -según el sistema adoptado por el contribuyente-, en concepto de venta de los productos o mercaderías, remuneración o compensación de servicios o pagos en retribución de la actividad lucrativa ejercida.

Dicho principio se completa con una serie de consideraciones que no son todas comunes a las distintas legislaciones, enfocándose a casos especiales y la forma cómo se integra el ingreso bruto, conforme las deducciones permitidas:

1. No se computará en los ingresos brutos imponibles:
 - a. El importe de los impuestos nacionales y provinciales que incidan en forma directa sobre el producto, aumentando el valor intrínseco de la mercadería y que hayan sido abonados por el contribuyente matriculado e inscripto especialmente para el pago del impuesto en la repartición respectiva (Santiago del Estero, Salta Río Negro, Tierra del Fuego, Neuquén). Córdoba, concretamente menciona el Impuesto a las Ventas, el Impuesto a la nafta y los gravámenes municipales sobre las entradas a los espectáculos públicos. Mendoza, igualmente se refiere a los impuestos nacionales o provinciales al consumo, ventas o expendios, así como el monto de las patentes y derechos de inspección municipales que gravan en forma directa la actividad lucrativa del comerciante o industrial. La Pampa incluye sólo los impuestos a las ventas e internos. Misiones lo hace en igual forma y agrega el gravamen a la nafta.

Es evidente que la razón de ser de este precepto es evitar que el impuesto recaiga sobre una parte del ingreso bruto que es carga fiscal y que, en definitiva, no integra el total percibido por el contribuyente. De otra forma se estaría aplicando impuesto sobre impuesto.

b. Los descuentos o bonificaciones efectivamente acordados a los compradores de las mercaderías o a los usuarios de los servicios (Buenos Aires, Neuquén, Formosa). San Luis lo limita a un 10 %, al igual San Juan. Entre Ríos establece que tales descuentos deben estar contabilizados en cuentas especiales, en contabilidad rubricada o que se lleve en forma ordenada. Parecida obligación establece la Provincia de La Pampa.

El motivo de esta norma es de idéntica naturaleza que la anterior: dichos descuentos no forman parte de los ingresos del contribuyente.

c. Los importes correspondientes a envases devueltos por el comprador, siempre que no se trate de actos de retroventa o de retrocesión y que se contabilicen o registren en forma separada o fácilmente determinable (Santiago del Estero, Mendoza y Tucumán).

El importe correspondiente a la comercialización de productos o mercaderías envasadas, se integra con el valor de los envases. Devueltos éstos y reintegrado su importe, no se suman al monto imponible vendido.

d. El reintegro de los importes abonados por los comisionistas o martilleros por cuenta de sus clientes por conceptos como nivelación de terrenos, construcción de acequias y puentes, urbanizaciones en general e impuestos o derechos que no se refieren a la misma persona o entidad y siempre que se contabilicen y registren en forma separada y claramente determinables en sus rubros específicos de comisiones y honorarios (San Luis y Mendoza).

Evidentemente, no constituyen ingreso de los intermediarios.

e. Las sumas destinadas al pago de siniestros, a reservas matemáticas o reembolsos de capital en el caso de compañías de seguros (Buenos Aires y Salta). Esta norma subsiste exclusivamente en las dos provincias mencionadas y ha surgido luego de una intensa controversia, judicial inclusive, donde se discutió su calidad de ingreso propio de la sociedad. El criterio judicial actual es contrario al precepto.

f. Los ingresos brutos provenientes de las exportaciones no tradicionales de acuerdo con la reglamentación que establezca el poder ejecutivo, en concordancia con el Poder Ejecutivo Nacional. Esta norma es original de la Provincia de Buenos Aires y sólo en su código se encuentra. La idea generatriz es la misma que da lugar al "draw back": no exportar impuestos, es decir, no recargar el precio internacional de los productos argentinos con cargas tributarias.

2. Los bancos, las compañías de seguros, de capitalización y de créditos recíprocos y los negocios o empresas que trabajan por períodos estacionales, considerarán como base imponible los ingresos brutos percibidos o devengados en el último ejercicio comercial cerrado correspondiente al año calendario anterior al

de la recaudación del impuesto. (Buenos Aires, Formosa).

En tales actividades se hace coincidir el año fiscal con el ejercicio comercial, en lugar de tenerse en cuenta el año calendario.

3. Para los bancos y otras instituciones que efectúen préstamos en dinero, el ingreso bruto estará constituido por los intereses, descuentos, rentas de títulos y otros ingresos en concepto de utilidades, retribuciones, compensaciones o remuneraciones de servicios percibidos, que constituyan el haber en la respectiva cuenta de pérdidas y ganancias (Salta, Neuquén, Chaco, Catamarca).

La norma es en cierto modo reglamentaria y, entendiéndoselo así, otras legislaciones la contienen en el decreto correspondiente a la reglamentación del código tributario.

4. Para las compañías de seguros y de capitalización y ahorro se considerará como ingreso bruto toda suma que implique una remuneración de servicios prestados por la entidad. Se conceptuará en tal carácter la parte de las primas, cuotas o aportes que se afecten a gastos generales de administración, pago de dividendos, distribución de utilidades y otras obligaciones a cargo de la institución. Se computarán igualmente como ingresos brutos los que provengan de las inversiones de las reservas, así como las utilidades de la negociación de títulos e inmuebles (Formosa, Misiones, Santa Cruz, Tierra del Fuego, Río Negro). El código de Mendoza adosa otras reglas: a) Para determinar el monto imponible se tomarán en cuenta las cuotas, los aportes y las primas netas de anulación, adicionando los reaseguros activos y deduciendo: 1) Los reaseguros pasivos; 2) Las reservas técnicas constituidas dentro del ejercicio; 3) El aumento experimentado en el monto de las reservas matemáticas entre el ejercicio anterior y el considerado para el pago del impuesto; 4) Las bonificaciones concedidas a los asegurados directa o indirectamente, hasta un 10 %; 5) Los impuestos que incidan en forma directa sobre el seguro, y 6) Los adicionales cobrados por imperio del Decreto Nacional N° 8.312/48. Además, se prevé la forma de calcular el ingreso bruto proveniente de la inversión de las reservas.

5. En el caso de constructores, sociedades, compañías o empresas de construcción en general, contratistas y subcontratistas de todo tipo de obras, se declarará como ingreso bruto las cuotas y demás sumas abonadas por los propietarios o responsables de las obras durante el año calendario anterior, con prescindencia del valor de los trabajos realizados (Río Negro, Tierra del Fuego, Catamarca y Formosa).

La norma busca obtener que el tributo se pague en relación a la verdadera dimensión económica de los trabajos realizados, previendo que los pagos efectivamente efectuados superen en la realidad el presupuesto de obra.

6. Para los agentes auxiliares del comercio, se considerarán ingresos brutos

las comisiones, bonificaciones o remuneraciones liquidadas por sus representantes (Chaco).

Este precepto es, en realidad, aclaratorio del principio general de ingreso bruto respecto esta actividad.

7. Cuando el ingreso proveniente de la exhibición de películas cinematográficas se divida a porcentaje entre el distribuidor y el empresario de sala, cada uno tributará sobre la base del porcentaje que reciba; en estos casos, la determinación del monto imponible se hará sobre la base de las entradas globales (Mendoza).

El artículo se adapta a una realidad cual es que en algunas actividades es común la distribución de ingresos entre los que participan en el proceso económico, no obstante que la percepción de dicho ingreso aparezca sólo en cabeza de uno de ellos.

8. Para los fabricantes e industriales se computará como ingreso bruto sólo el costo de la producción, cuando el proceso de fabricación e industrialización se cumpla en la provincia y la venta se realice fuera de ella y siempre que la comercialización de la mercadería o producto fabricado o industrializado se realice en jurisdicción donde exista un impuesto igual o análogo al impuesto a las actividades lucrativas y deba también abonarse ese impuesto en dicha jurisdicción (Córdoba).

Esta disposición está contenida solamente en la legislación de la citada provincia. Es una excepción al sistema general del impuesto.

9. De los ingresos brutos totales que constituirán la base del impuesto, se deducirán las sumas que resulten de aplicar sobre los montos invertidos en el ejercicio anterior al cerrado dentro del año fiscal, con destino al incremento de la capacidad productiva de la empresa, los siguientes coeficientes: a) El 50 % de las sumas invertidas en bienes muebles del activo inmovilizado, útiles, semovientes y rodados, siempre que la inversión supere el 20 % de dicho activo al comienzo del ejercicio; b) El 70 % del costo de la construcción, ampliación, refacción o adquisición de edificios que se destinen a la actividad productiva; c) El 90 % de las sumas invertidas por las explotaciones agropecuarias en maquinarias o implementos agrícolas o en la investigación o estudio para la aplicación de nuevas técnicas o procedimientos que signifiquen racionalizar o tecnificar la producción; d) El 100 % de las sumas gastadas para la prestación de servicios sociales o de utilidad común. A los fines de las deducciones permitidas no se considerará inversión computable la simple adquisición de empresas que se encuentren en funcionamiento o partes sociales. Cuando se trate de adquisición, construcción o mejoras de buques o aviones, se admitirán las deducciones siempre que dichas unidades se incorporen o pertenezcan a la matrícula nacional (Santa Cruz).

Estas disposiciones rigen exclusivamente en la provincia citada. Su finalidad es

de promoción industrial por la vía del aliciente que produce la desgravación total o parcial en el pago de gravámenes.

III. DE LOS CONTRIBUYENTES O RESPONSABLES

Es contribuyente del impuesto a las actividades lucrativas, toda persona natural o jurídica que ejerza una actividad gravada. Esta norma que encierra la definición común del sujeto pasivo, es idéntica en las diversas legislaciones. El código de Salta agrega que son también contribuyentes las personas o entidades con domicilio o sede fuera de la jurisdicción provincial que ejerzan en ella alguna actividad gravada por intermedio de sucursales, factores, representantes o agentes. Igual precepto tienen los códigos de Tierra del Fuego, Río Negro, Formosa y Santa Cruz. El código de Mendoza establece que cuando dos o más personas desarrollen en colaboración una actividad lucrativa imponible, o cuando exista una simple reunión de capitales y trabajo para una obra común, la dirección de rentas podrá, a petición de partes, admitir la división de la deuda impositiva resultante. En estos casos, las sumas de los montos imponibles correspondientes a cada partícipe, no podrá exceder el monto total de ingreso bruto que resulte de considerar al conjunto como unidad económica. La dirección de rentas podrá atribuir la totalidad del hecho imponible a uno solo de los partícipes de la actividad lucrativa gravada, cuando por su naturaleza la intervención del otro o de los otros pueda asimilarse a la relación de dependencia a juicio de la citada repartición.

Aparte del contribuyente por deuda propia, las leyes fiscales prevén una serie de controles que tienden a asegurar la recaudación y a evitar la evasión. Ello ha dado lugar a la designación de responsables y agentes de retención obligados a percibir los importes respectivos e ingresarlos en tiempo y forma que determina el órgano ejecutivo.

IV. EL CONVENIO MULTILATERAL

El Convenio Multilateral es un acuerdo suscripto entre las provincias, el territorio nacional de Tierra del Fuego y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, con la finalidad de evitar la múltiple imposición en materia del Impuesto a las Actividades Lucrativas.

Este convenio nació originalmente como un acuerdo entre la Provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires en el año 1953, convirtiéndose luego en multilateral por la adhesión de otros fiscos. Posteriormente le fueron introducidas modificaciones, especialmente al renovarse en el año 1960 y 1964, rigiendo actualmente en lo sustancial con la formulación dada en el último año.

Las actividades lucrativas a las que se refiere el convenio, son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más

jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas. Este es el principio general a que se sujeta el ámbito de aplicación del convenio.

El régimen de distribución de ingresos reconoce normas generales y normas especiales.

a. Régimen general: los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades mencionadas, se distribuirán entre todas las partes contratantes en la siguiente forma:

1. El 70% en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción en el año inmediato anterior.
2. El 30% restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción obtenidos en el año calendario inmediato anterior, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, viajantes y/o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia.

En los casos en que los contribuyentes desarrollen actividades simultáneamente en jurisdicciones adheridas y no adheridas, el convenio dispone la atribución en la forma común, pudiendo los fiscos adheridos gravar la parte proporcional que ellos corresponda.

Dado que el convenio establece su sistema de atribución tomando como uno de sus elementos el gasto, establece a renglón seguido reglas atinentes a la forma de computarlos.

Así se expresa que se considerará como gastos los que se originen en el ejercicio de la actividad gravada, computándose los sueldos y jornales y toda otra remuneración; combustibles y fuerza motriz; reparaciones y conservación; alquileres, primas de seguros y en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etc. No se computará como gastos:

- a. El costo de la materia prima adquirida a terceros, entendiéndose como tal no sólo la principal sino también todo bien de cualquier clase que fuere que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado;
- b. Los gastos de propaganda y publicidad;
- c. Los tributos nacionales, provinciales y municipales;
- d. Los intereses;
- e. Los honorarios y sueldos a directores, sñdicos y socios de sociedades en los importes que excedan al uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial.

Varias reglas acerca de la forma de atribuir los gastos a las jurisdicciones ; la manera de distribuir los gastos de difícil discriminación, etc. , completan este aspecto normativo del convenio en su parte general.

b. Régimen especial: en este capítulo el convenio considera la forma de atribución de la base imponible respecto ciertas actividades. Resumidamente se dispone:

1. En los casos de empresas de construcciones que tengan su escritorio, oficina, administración o dirección en una jurisdicción y ejecuten obras en otras, se atribuirá el 10% de los ingresos a la jurisdicción donde esté ubicada la sede indicada precedentemente y corresponderá el 90% de los ingresos a la jurisdicción en la que se realicen las obras. No podrá discriminarse al considerar los ingresos brutos importe alguno en concepto de honorarios a ingenieros, arquitectos, proyectistas u otros profesionales pertenecientes a la empresa.

2. En los casos de Compañías de Seguros, de Créditos Recíprocos, de capitalización y Ahorro, de Ahorro y Préstamo y Entidades Financieras no bancarias, cuando la administración o sede central se encuentre en una jurisdicción y se contraen operaciones relativas a bienes o personas situadas o domiciliadas en otra u otras, se atribuirá a ésta o estas jurisdicciones el 80% de los ingresos provenientes de la operación y se atribuirá el 20% restante a la jurisdicción donde se encuentre situada la administración o sede central, tomándose en cuenta el lugar de radicación o domicilio del asegurado al tiempo de la contratación, en los casos de seguros de vida o de accidente.

3. Bancos: cada fisco podrá gravar los ingresos brutos de los establecimientos ubicados en su jurisdicción.

4. Empresas de transporte, de pasajeros o de carga: cada fisco podrá gravar la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos y/o devengados en el lugar de origen del viaje.

5. En los casos de profesionales liberales ejercidas por personas que tengan su estudio, consultorio u oficina similar en una jurisdicción y desarrollen actividades profesionales en otras, la jurisdicción en la cual se realiza la actividad podrá gravar el 80% de los honorarios en ella percibidos o devengados, y la otra jurisdicción el 20% restante.

6. En los casos de rematadores, comisionistas u otros intermediarios, que tengan su oficina central en una jurisdicción y rematen o intervengan en la venta o negociación de bienes situados en otra, tengan o no sucursales en ésta, la jurisdicción donde se radican los bienes podrá gravar el 80% de los ingresos brutos originados por esas operaciones y la otra, el 20% restante.

7. En los casos de prestamistas hipotecarios o prendarios que no estén organizados en forma de empresa y que tengan su domicilio en una jurisdicción y la garan-

tía se constituya sobre bienes inmuebles o muebles situados en otra, la jurisdicción donde se encuentren éstos podrá gravar el 80% de los ingresos brutos producidos por la operación, y la otra jurisdicción el 20% restante.

8. En el caso de las industrias vitivinícolas y azucareras, así como en el caso de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, en bruto, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen, cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, depósitos, plantas de fraccionamientos o a terceros, el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías, podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido como general.

En el caso de la industria tabacalera, cuando los industriales adquieran directamente la materia prima a los productores, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora un importe igual al respectivo valor de adquisición de dicha materia prima. La diferencia entre el ingreso bruto total y el referido importe será distribuido entre las distintas jurisdicciones en que se desarrollen las posteriores etapas de la actividad conforme al régimen establecido como general.

Igual criterio se seguirá en el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores o intermediarios de quebracho y de algodón por los respectivos industriales y otros responsables del desmote; y en el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores o intermediarios de arroz, lana y frutas.

En el caso de la mera compra, cualquiera fuera la forma en que se realice, de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora y siempre que ésta no grave la actividad del productor, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora el 50% del precio oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición. Cuando existan dificultades para establecer este precio, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido. La diferencia entre el ingreso bruto total del adquirente y el importe mencionado será atribuida a las distintas jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen los productos conforme al régimen establecido. En los casos en que la jurisdicción productora grave la actividad del productor la atribución se hará con arreglo al régimen mencionado en el punto 1.

9. Completando este capítulo, el convenio dispone que en los casos de iniciación de actividades en una o varias jurisdicciones la atribución de los ingresos correspondientes a esas jurisdicciones en el año del comienzo de las actividades, se efec-

tuará con arreglo a los ingresos brutos obtenidos y los gastos realmente soportados por el contribuyente en todas las jurisdicciones en el año mencionado, conforme corresponda. Para las jurisdicciones en las que ya se ejercían actividades se seguirá el procedimiento establecido en el régimen general.

c. Organismos de aplicación: la aplicación del convenio está a cargo de una Comisión Plenaria y una Comisión Arbitral.

La Comisión Plenaria se constituye con 2 representantes por cada una de las jurisdicciones adheridas. Los representantes deben ser especializados en materia impositiva.

Son sus funciones:

- a. Aprobar su reglamento interno y el de la Comisión Arbitral;
- b. Establecer las normas procesales que deberán regir las actuaciones ante ella y la Comisión Arbitral;
- c. Sancionar el Presupuesto de Gastos de la Comisión Arbitral y controlar su ejecución;
- d. Nombrar el Presidente de la Comisión Arbitral de una terna que al efecto se solicitará a la Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación;
- e. Resolver los recursos de apelación a que se refiere el inciso h) punto 2, de las funciones de la Comisión Arbitral, dentro de los noventa (90) días de interpuesto;
- f. Considerar los informes de la Comisión Arbitral.

La Comisión Arbitral está integrada por 1 presidente y 7 vocales titulares e igual número de vocales suplentes. El presidente es nombrado por la Comisión Plenaria de una terna que al efecto se solicita a la Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación. Los vocales representan a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, a la Provincia de Buenos Aires y a cada una de las 5 zonas que en el mismo convenio se establece.

Las funciones de la Comisión Arbitral son:

- a. Dictar de oficio o a instancia de los fiscos adheridos normas generales interpretativas de las cláusulas del presente Convenio, que serán obligatorias para las partes contratantes;
- b. Resolver las cuestiones que se originen con motivo de la aplicación del Convenio en los casos concretos. Las decisiones serán obligatorias para los fiscos interesados y para los que hayan intervenido en su adopción;

c. Resolver las cuestiones que se plantean con motivo de la aplicación de las normas de procedimiento que rijan la actuación ante el organismo.

d. Ejercer iguales funciones a las indicadas en los incisos anteriores con respecto a cuestiones que se originen o se hayan originado y estuvieran pendientes de resolución con motivo de la aplicación de los convenios del 24 de agosto de 1953 y del 14 de abril de 1960 ;

e. Proyectar y ejecutar su presupuesto ;

f. Proyectar su reglamento interno y normas procesales ;

g. Organizar y dirigir todas las tareas administrativas y técnicas del organismo ;

h. Convocar a la Comisión Plenaria en los siguientes casos :

1. Para realizar las reuniones previstas.

2. Para resolver los recursos de apelación a que se refiere el inciso e), sobre las funciones de la Comisión Plenaria, dentro de los treinta (30) días de su interposición. A tal efecto remitirá a cada una de las jurisdicciones, dentro de los cinco (5) días de interpuesto el recurso copia de todos los antecedentes del caso en apelación.

3. En toda otra oportunidad que lo considere conveniente.

A los fines indicados precedentemente, los fiscos deberán remitir obligatoriamente a la Comisión Arbitral, para su consideración, los casos concretos que se planteen con referencia a los asuntos mencionados.

El Convenio también establece las normas de fondo que rigen la actuación frente a ambos organismos.

d. Disposiciones varias : este capítulo contiene una serie de disposiciones acerca de: a) Criterio a tener en cuenta al proceder a distribuir gastos e ingresos ; b) Obligaciones formales de los sujetos pasivos ; c) Compromiso de las partes adherentes de prestarse mutua colaboración ; d) Vigencia del convenio.

Aparte de las normas referidas, se establece:

a. En el caso de actividades objeto del convenio, las municipalidades de las jurisdicciones adheridas podrán gravar únicamente en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo sobre los comercios, industrias o actividades lucrativas ejercidas en sus respectivos ejidos municipales, la parte de ingresos brutos atribuibles a éstos, de acuerdo con las normas de distribución establecidas en las disposiciones del convenio.

Este precepto indica que en aquellos casos en que un contribuyente ejerza actividades lucrativas en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones municipales, éstas deberán aplicar para la atribución de los ingresos el mismo sistema general que el convenio indica para casos análogos, es decir, atender a los gastos e ingresos afrontados y recibidos por el contribuyente en cada una de las municipalidades.

Esta ha sido la interpretación dada al artículo por la Comisión Arbitral, por Resolución General No. 1 del año 1962. Ello no obstante, los municipios de algunas provincias no han acatado la imposición de la norma que es ley y que, por consiguiente, las obliga sin necesidad de ratificación o convalidación de aquéllos, creando serias situaciones a los contribuyentes.

b. Las partes contratantes no podrán aplicar a las actividades comprendidas en el presente Convenio, alícuotas o recargos que impliquen un tratamiento diferencial con respecto a iguales actividades que se desarrollen, en todas sus etapas, dentro de una misma jurisdicción.

Esta norma pretende asegurar una igualdad de imposición, prohibiendo la concreción de tratamientos fiscales que pudieran romper el equilibrio en la finalidad del convenio.

Capítulo Décimoprimer o

EL IMPUESTO A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES

I. EL HECHO IMPONIBLE

Por toda transmisión a título gratuito que comprenda o afecte bienes situados en las jurisdicciones imponentes o sometidos a la jurisdicción de las mismas, corresponderá el pago de este gravamen.

El principio es común en las legislaciones de todas las provincias y el territorio nacional de Tierra del Fuego.

Del mismo modo es similar la enumeración de los actos que, implicando enriquecimiento, se consideran alcanzados por el impuesto, incluyendo:

a. Las herencias ; legados y donaciones de bienes muebles o inmuebles en cualquier forma que se realicen y aunque fueran compensatorios, retributivos o con cargo.

En estos casos, el enriquecimiento gratuito del sujeto beneficiado es evidente, por la naturaleza del acto, que lo ha originado.

b. Las renunciaciones de derechos hereditarios o creditorios, salvo cuando se manifiestaren pura y simplemente y sin que la herencia haya sido aceptada.

Cuando la renuncia se ha efectuado a favor de determinada persona, tiene los mismos efectos que una transmisión original y produce enriquecimiento de quien ha sido destinatario. No sucede lo mismo si la renuncia no es a favor de persona determinada. Ello, naturalmente, siempre que la herencia no haya sido aceptada porque en tal caso, conforme al Código Civil, la transmisión queda fija en cabeza del aceptante que no ha hecho uso del beneficio de inventario, quien ya no puede renunciarla.

c. Las enajenaciones a título oneroso en favor de descendientes del transmitente o de los cónyuges de aquéllos siempre que subsista la sociedad conyugal o queden descendientes.

La ley fiscal, al igual que la ley civil, presume que tales actos son en realidad gratuitos y, por consiguiente, los somete a gravamen. No se admite prueba en contrario, pues, aunque este principio no esté contenido en la norma impositiva, reconoce

existencia en el derecho civil con cuyos preceptos en la materia la ley fiscal está estrechamente vinculada. La presunción de beneficio directo al heredero cesa si la enajenación favorece al cónyuge que ha dividido con aquél la sociedad conyugal o no hay descendientes del matrimonio.

d. Las enajenaciones a título oneroso en favor de los descendientes del cónyuge del transmitente.

Las reglas dadas para el anterior caso, le son aplicables.

e. Las sociedades entre ascendientes y descendientes o de los cónyuges de éstos, siempre que los últimos no acrediten en forma fehaciente la propiedad de los aportes que realicen, excluyendo el capital accionario sujeto al pago del gravamen Sustitutivo del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, a que se refiere el artículo 5º de la ley nacional No. 14.060.

La norma permite probar en contrario en cuanto acepta la acreditación de que los aportes societarios son de propiedad exclusiva de los descendientes o sus cónyuges. En tal caso no existe adelanto alguno de herencia, que es la situación que la ley prevé para justificar la imposición.

Con respecto al capital accionario que se excluye, se tratará más adelante en sección especial.

g. Las transferencias a título oneroso a favor de sociedad constituida total o parcialmente por los descendientes del transmitente o los cónyuges de aquéllos siempre que subsista la sociedad conyugal con respecto a estos últimos o queden descendientes, con la exclusión del capital accionario mencionado en el punto anterior.

Las consideraciones ya vertidas para situaciones similares, tienen vigencia para estos casos.

h. La transmisión de los derechos de posesión que originen adquisiciones de dominio por prescripción, cuando los plazos que para ello señale la ley se hayan cumplido en vida del causante, aunque el saneamiento u otorgamiento del título de propiedad se obtenga por los derechos habientes.

La ley ha considerado una situación jurídica que constituye un derecho incorporado al patrimonio del causante, quien, a su fallecimiento transmite el contenido económico de un derecho de propiedad que ha adquirido ya con el transcurso de los plazos de prescripción. Faltando sólo el otorgamiento de la escritura pública el derecho es casi pleno y así lo ha entendido la ley fiscal.

i. Las compras para descendientes menores de edad, siempre que no se acredite en forma fehaciente el origen de los fondos.

Como en situaciones anteriormente comentadas, la ley funda la imposición en la presunción de que ha existido un anticipo de herencia. Admite prueba en contrario por la vía de la acreditación del origen de los fondos con los que se ha realizado la operación.

Las normas que se han considerado están contenidas con pocas modificaciones en las distintas legislaciones. Las variantes más notables que se pueden apreciar, son las siguientes:

1. Se admite desvirtuar la presunción legal de gratitud o de anticipo de herencia en caso de enajenaciones onerosas a favor del descendiente del transmitente (Mendoza).
2. Se considera interpósita persona al que transmite a los descendientes o sus cónyuges los bienes adquiridos al ascendiente, dentro del término de 10 años de la fecha de adquisición (Córdoba y Santa Cruz, que lo reduce a 5 años).
3. Las transferencias a título oneroso con reserva de usufructo a favor del transmitente (Córdoba).
4. Las transmisiones de bienes reservables (Entre Ríos, Corrientes).
5. El código de la Provincia de Santa Fe establece normas especiales para los casos de constitución de sociedades civiles y comerciales entre ascendientes y descendientes. Así se someten a imposición: a) Los aportes a la sociedad de menores de edad, siempre que no se justifique que los bienes aportados fueron obtenidos por herencia, donación o legado; b) En el caso de que se trate de mayores de edad y la sociedad fuese continuadora de otra anterior, se gravará el 50% de los bienes aportados por los descendientes, salvo prueba justificativa de la plena propiedad del aporte; c) Si la sociedad no es continuadora de otra anterior y no se justifican los aportes, se gravará el total. Se consideran medios justificativos del aporte: 1) Documentación para el pago de impuestos nacionales de la que surja que los descendientes ya participaban en la sociedad anterior y que tienen patrimonio suficiente como para integrar los aportes; 2) Hijuela o título que justifiquen el carácter de bien propio recibido por herencia, legado o donación anterior, y 3) Contabilidad de terceros justificativa del préstamo acordado o, en su caso, documentación que respalde una operación de crédito y que tenga fecha cierta. Tratándose de sociedades entre ascendientes y descendientes, en las que el capital se constituye exclusivamente con el aporte de los ascendientes, se considerarán gravados al momento de la disolución o rescisión parcial, los excedentes de utilidades totales distribuidos o no, con relación a la proporción que hubiera correspondido de dividir el total obtenido con el número de socios.
6. Los aportes a sociedades anónimas o de capital no representadas por acciones nominativas y los actos que conviertan a éstas en acciones al portador; las ventas y demás actos o hechos que puedan significar la cesión de todo o parte de derechos al

dominio o explotación de predios pastoriles a las personas mencionadas en el artículo 6º del Decreto-Ley No. 14.577/56 (Santa Cruz).

Para la aplicación del impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes se computarán todas las categorías de ellos. Así, expresamente se establece que dentro de los supuestos mencionados precedentemente, quedan comprendidas las transmisiones de:

- a. De derechos reales constituidos sobre bienes ubicados en la jurisdicción imponente, cualquiera sea el domicilio de la parte, el lugar de celebración del contrato o el lugar de su cumplimiento.
 - b. Participaciones en sociedades o en cualquier otra entidad representadas por acciones, títulos, partes o cuotas, cuando la sociedad tuviere su domicilio legal en la provincia, cualquiera fuere el lugar donde se encuentren depositados o el lugar en que deba hacerse efectiva la transferencia, excluido el capital sujeto al gravamen sustitutivo.
- Cabe señalar, en este aspecto, que la reiterada jurisprudencia ha negado a las provincias la facultad de gravar las partes societarias de entidades cuyo domicilio esté fuera de aquéllas, disintiendo de tal modo con el principio de la radicación económica de los bienes alegado por los estados provinciales.
- c. Debentures u obligaciones emitidos por sociedades con garantía real sobre bienes situados en las provincias o cuando la sociedad tuviere su domicilio en ellas.
 - d. Bienes reservables.
 - e. Tratándose de depósitos de dinero efectivo o en títulos públicos de renta (incluyendo cédulas o bonos hipotecarios) se tendrá en cuenta el lugar de apertura de la cuenta o el lugar donde se ordenó la compra de aquéllos.

En cuanto a las transcriptas normas coinciden todas las legislaciones provinciales.

La previsión de la ley fiscal, al fijar los bienes que se habrán de considerar como integrando el haber sucesorio, no termina allí. Salvo prueba en contrario, se entiende que forman parte del acervo:

1. Los depósitos a nombre del sucesor o legatario, o de sus cónyuges y a la orden del causante. Igualmente los depósitos a orden recíproca o conjunta.
2. Los bienes enajenados a título oneroso dentro de los 6 meses precedentes al fallecimiento del causante, en tanto no se acredite plenamente la entrega del precio respectivo y el destino dado a los fondos, así como las extracciones efectuadas dentro de los 30 días anteriores al fallecimiento, mientras no se pruebe el destino dado a las mismas.

3. Los títulos al portador en cuanto no estén comprendidos en la ley nacional N^o 14.060, que a la fecha del fallecimiento se encontraren en poder de los sucesores o legatarios, cuando en los 6 meses precedentes al fallecimiento, el causante los hubiere adquirido o hubiera realizado operaciones de cualquier naturaleza referente a ellos, o percibido sus intereses o dividendos, o hubieran figurado a su nombre en las asambleas de las entidades o en otras operaciones.

4. Los créditos constituídos o cedidos por el causante a favor de sus sucesores, legatarios o personas interpósitas, dentro de los 6 meses precedentes al fallecimiento. Se reputan personas interpuestas los ascendientes, los descendientes y el cónyuge de los herederos o legatarios.

5. Las enajenaciones efectuadas a favor de descendientes o sus cónyuges por interpósitas personas; cuando los bienes pasaren a poder de aquéllos dentro del término de 5 años.

6. Los bienes muebles del hogar y de las residencias temporarias.

También son idénticas las disposiciones de los textos legales en los aspectos referenciados.

El capítulo referente al hecho imponible y la imposición en sí, se completa con diversas disposiciones, asimismo similares para las jurisdicciones. Ellas son:

1. A los efectos de la aplicación del impuesto se tomará en cuenta el estado y condición de los bienes al momento de fallecer el causante, pero su valor se tomará a la fecha de la exteriorización, fijándose concretamente cuáles son los actos que producen este efecto.

2. En caso de transmisión por fallecimiento, se tomará la vocación hereditaria al instante del deceso, prescindiendo de las particiones, renunciaciones, acuerdos o convenios entre herederos.

3. Las donaciones y legados condicionales se considerarán puros y simples sin perjuicio del reajuste que corresponda en caso de cumplirse la condición.

4. Los anticipos de herencia y los legados que no sean de cosas determinadas, serán prorrateadas entre los bienes de las distintas jurisdicciones, a menos que:
a) Pueda acreditarse el origen o situación de los bienes anticipados; b) El causante indique que los legados deban ser satisfechos con bienes determinados.

5. En las transmisiones entre vivos efectuadas por ambos cónyuges, a sus descendientes se considerará que cada uno de ellos transmite la mitad que le corresponde en los bienes cuando sean de carácter ganancial.

6. La alícuota aplicable se determinará computando todos los bienes recibidos

por el beneficiario en el país y en el extranjero, excluyendo los bienes exentos. En las transmisiones simultáneas o sucesivas, la alícuota se determinará de acuerdo al monto total. El reajuste se efectuará a medida que se realicen aquéllas, considerando lo pagado como a cuenta de lo que en definitiva corresponda.

II. LA BASE IMPONIBLE

El impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, como se ha señalado en el capítulo anterior, recae sobre todas las categorías de bienes. El valor con el cual se los considera a los efectos del pago del gravamen, está previsto expresamente en cada legislación fiscal y responde, en general, a las mismas pautas:

Inmuebles: Su valuación fiscal establecida a los comunes efectos fiscales o una valuación especial practicada al solo efecto del pago de este gravamen. En caso de existir tasación por mayor importe, se tomará ésta.

Muebles del hogar: Se estimará su valor en un porcentaje del haber que se transmite dentro de la jurisdicción imponente, siempre que el hogar o las residencias temporarias estén situadas en la misma.

Otros muebles, útiles, instalaciones, maquinarias u otros valores corporales: El valor de tasación; la estimación efectuada por el órgano de aplicación o el precio de costo en plaza, el que sea mayor.

Mercaderías, productos destinados a la venta y transformaciones: El valor asignado por tasación o, en su defecto, el precio de costo en plaza, el que sea mayor.

Bienes sujetos a agotamiento, minas, canteras y similares: El valor que se les asigne por tasación.

Valores incorporales, concesiones, derechos, marcas y privilegios: El valor resultante de libros.

Semovientes: El valor de tasación o estimación.

Derechos creditorios con garantía real: El valor consignado en las escrituras o documentos públicos respectivos, deducidas las amortizaciones que justifique el interesado.

Derechos creditorios en general: El valor consignado en los documentos correspondientes deducidas las amortizaciones que justifique el interesado; en defecto de documentos o de manifiesta insolvencia del deudor, el órgano de aplicación procederá a su justiprecio.

Títulos de renta: El término medio de sus tres últimas cotizaciones de la Bolsa de Comercio; si no se cotizaren habitualmente, por informe del Banco oficial; o en su defecto por tasación o estimación.

Acciones de entidades privadas: Las mismas normas establecidas en el punto anterior.

Cabe aquí una acotación. En la mayoría de los textos se expresa "y en proporción a los bienes que la sociedad tenga en la provincia". Se ha señalado que la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación ha sido contraria al principio de la "radiación económica de los bienes", por cuya razón no puede gravarse las acciones de sociedades de capital sobre la base de sus bienes en provincia, si allí no tiene su domicilio.

Establecimientos industriales y comerciales: Para los establecimientos industriales, comerciales, mineros y agropecuarios, se tomará el valor resultante del balance fiscal a la fecha de la exteriorización, practicado de conformidad con las siguientes normas:

a. El activo se valuará de acuerdo con las normas establecidas para cada especie de los bienes que lo componen.

b. El pasivo deducible comprenderá las obligaciones y reservas y provisiones cuya deducción se admite para los fines del impuesto a los beneficios extraordinarios, computándose, además, el 50% de las reservas técnicamente constituidas para cubrir las indemnizaciones legales por despido.

c. El valor resultante se promediará con el que se obtenga capitalizando a la tasa del 12% el promedio de la utilidad computable a los efectos del impuesto a los réditos de los últimos 5 años o el número de años de antigüedad del establecimiento, si fuera menor. Se prescindirá de este promedio cuando a la fecha de realizarse el hecho imponible o como consecuencia de él, el establecimiento o la entidad estuvieren en liquidación.

Sociedades civiles y comerciales: Las mismas normas expresadas en el punto anterior.

Dinero: Para las monedas extranjeras y las obligaciones expresadas en ellas, el término medio de sus tres últimas cotizaciones, según los tipos de cambio que establezcan los textos legales. Para la moneda metálica se tomará su valor en plaza, en las mismas condiciones expresadas a la fecha de la exteriorización.

Si bien las distintas legislaciones preceptúan en forma similar, existen ciertas diferencias, a saber:

Inmuebles: la valuación fiscal será límite mínimo de tasación cuando no se

podiera establecer valor especial o siempre que no resultare un cómputo superior por: a) Haberse practicado tasación por mayor importe; b) Por expreso reconocimiento de los herederos o beneficiarios en el acto entre vivos; c) Por el reconocimiento de una hipoteca vigente con un importe superior al de la tasación. En tal caso, la tasación no podrá ser inferior al importe de dicha hipoteca más los intereses que se adeuden hasta el fallecimiento del causante o al día de la realización del acto entre vivos; d) Por haberse realizado la venta por un importe superior al de la valuación fiscal (SantaFe).

Se considerará el valor fiscal para el pago del impuesto inmobiliario, deducidos los gravámenes reales que reconozcan los inmuebles. Cuando las deducciones por este concepto representen no menos del 60 % del avalúo fiscal, éste podrá reajustarse en función del gravamen real y mediante tasación administrativa (Mendoza).

La valuación fiscal cuando ella datara de no más de 5 años. En caso contrario, la Junta de Valuaciones practicará valuación especial (Formosa, Santa Cruz, Tierra del Fuego, Río Negro, Salta).

Semovientes: el valor de tasación o estimación no podrá ser inferior al 80% del promedio del mercado oficial o remate feria más cercano. (Chubut, Neuquén, Chaco, Santa Fe (70 %), Buenos Aires).

Establecimientos agropecuarios: en la legislación de la Provincia de Buenos Aires se descartó el cálculo del valor "llave" de establecimientos agropecuarios, considerándose que no es factible la apreciación en tal forma de una explotación de ese tipo, de su valor de transmisión.

Otras normas reglan la imposición en circunstancias determinadas, a saber:

1. Si los bienes fueron licitados, vendidos o adjudicados con anterioridad a la determinación practicada por el organismo de aplicación, se computará: a) El precio de venta de los inmuebles, muebles corporales, semovientes o establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios y mineros, cuando se obtuviera en remate público-judicial o en remate-feria para los semovientes o enseres y útiles rurales; b) Si la venta fuere privada o con aprobación judicial, el precio de venta si fuere superior a la valuación fiscal; c) El precio de venta de acciones y títulos de renta, solamente cuando fueren subastadas en Bolsas de Comercio autorizadas; d) El valor de licitación o adjudicación cuando fuere superior a la valuación obtenida por aplicación de las normas respectivas o tasación.

2. En las ventas de inmuebles por mensualidades en las que no se hubieran pactado intereses por separado, se establece las deducciones que se aplicarán al monto del crédito. Cuando a la fecha de fallecimiento del causante, respecto a un inmueble vendido en cuotas, se hubiere pagado más del 25 % del precio o el contrato hubiese tenido principio de ejecución, se deberá justificar la valuación

total del bien.

3. El valor del usufructo vitalicio se considerará como parte del valor total del bien. Para calcularlo se establece una escala en función de la edad del usufructuario, siendo menor el valor a computar cuando aumenta la edad. La mecánica es razonable, ya que el usufructo en tales casos es por vida y a medida que el plazo normal de existencia se acorta, se reduce el valor económico del derecho real.

4. En cuanto al usufructo temporario se tomará el 20 % del valor total del bien por cada período de 10 años de duración sin computar fracciones. Cuando el usufructo fuere mayor de 40 años el cómputo se hará conforme las normas enunciadas en el punto 3. Si el usufructo es conjunto, se aplicarán las siguientes reglas: a) Si es sin derecho de acrecer, las normas aplicables serán las comunes para la parte que corresponda a cada beneficiario. b) Si es con derecho de acrecer, se aplicarán las normas comunes pero se procederá a reajustar en oportunidad de cada acrecentamiento, de acuerdo con la edad de los beneficiarios a esa fecha.

5. El valor de la nuda propiedad se calculará restando del valor total del bien el del correspondiente usufructo. Cuando el transmitente donare la nuda propiedad reservándose el usufructo, se considerará como una transmisión de dominio pleno.

6. A los efectos de liquidar el impuesto por los derechos de uso y habitación, se tendrá en cuenta el valor locativo y el número de años por el que se constituye el derecho hasta un máximo de 15 años. Si es vitalicio se liquidará por un período máximo de 15 años.

7. En los casos de legados de renta se aplicará sobre los bienes que constituyen el capital las reglas previstas para el usufructo. Cuando no pudiera calcularse el capital, se determinará éste sobre la base de una renta equivalente al 6 % anual.

8. Se permitirá deducir del haber sucesorio: a) Las deudas dejadas por el causante al día de su fallecimiento; b) Los gastos funerarios por importes determinados; c) Los créditos manifiestamente incobrables. Si dicha imposibilidad fuese parcial, se deducirá la proporción correspondiente; d) Los créditos o bienes litigiosos hasta que se termine el pleito, pero dando fianza hasta esa oportunidad; e) Los cargos; los terceros beneficiados con el cargo abonarán el impuesto de acuerdo con su valor y considerándose que reciben el beneficio directamente del donante o testador; f) Los honorarios y gastos judicial.

9. Se considerarán simulados, salvo prueba en contrario: a) Los créditos a favor de quienes resulten herederos o legatarios con excepción de los del cónyuge sobreviviente por el valor de sus bienes propios; b) Los créditos a favor de los ascendientes, descendientes o cónyuges de los herederos o legatarios.

10. Para hacer efectivas las deducciones se procederá en la siguiente forma: a) Las deudas de carácter gananciales serán deducidas en primer término de los bienes gananciales; se exceptúa el caso de deudas que gravan bienes legados y que sean a cargo del legatario, que se deducirán directamente de dichos bienes; b) Cuando integren el acervo bienes situados en diversas jurisdicciones, las deudas serán deducidas a prorrata entre ellos, aunque fueran hipotecarias; c) Los legados de cosas determinadas serán descontados antes que las deudas y los que no tengan ese carácter con posterioridad; d) Cuando integren el acervo bienes situados en diversas jurisdicciones, la porción de gananciales del cónyuge superviviente se imputará a los efectos de ese impuesto, sobre el 50 % de los bienes de cada jurisdicción.

Estas normas son comunes a todos los códigos fiscales. Las diferencias que pueden encontrarse no son notables y sólo se refieren a distintos porcentajes en la forma de computar algunos bienes.

III. LOS CONTRIBUYENTES Y LOS RESPONSABLES

Son contribuyentes del impuesto, los beneficiarios de la transmisión, siéndolo solidariamente mientras subsista el estado de indivisión hereditaria y en el caso de colegatarios de dominio desmembrado (usufructo y nuda propiedad).

Los representantes legales, albaceas y escribanos públicos están obligados a asegurar su pago y retener, en su caso, las sumas necesarias al efecto.

La caracterización de los sujetos pasivos para este impuesto no ofrece particulares dificultades. Por otra parte, las normas son idénticas en todas las legislaciones.

Capítulo Décimosegundo

EL IMPUESTO DE SELLOS. TASAS RETRIBUTIVAS DE SERVICIOS

I. EL HECHO IMPONIBLE

El llamado impuesto de sellos grava los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso y que, como tales, implican transferencia de riqueza, con la condición general de que tales manifestaciones jurídico-económicas, se hayan instrumentado.

La denominación de este gravamen es una consecuencia de la forma de pago que le es propia: el papel sellado o la estampilla fiscal; pero no obstante que dicha denominación no es del todo adecuada, figura en igual forma en todos los textos legales.

El objeto del gravamen es la operación económica realizada y no el documento a través del cual se ha exteriorizado. En este gravamen cobra mayor vigencia el principio de la realidad económica en la consideración de las situaciones sujetas a impuesto, atendiéndose a la significación económico-financiera del acto, contrato u operación efectuada, sin parar en su apariencia formal.

Una vez instrumentada la operación, acto o contrato, la ley fiscal no indaga acerca de su validez, eficacia jurídica o verificación de sus efectos, la operación económica está cumplida y, por ello, ya es legítima la imposición. Los episodios posteriores no tienen relevancia para enervar la incidencia del tributo a no ser que signifiquen la creación, modificación o extinción de los hechos imponibles.

En la legislación provincial, el impuesto de sellos está establecido con idénticas características y las normas que lo regulan son casi idénticas.

Así se expresa:

1. Por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso que se realicen en la provincia o que, concretados fuera de ella, de sus términos o como consecuencia de los mismos, resulte que deben ser negociados, ejecutados o cumplidos en ella, debe pagarse el impuesto correspondiente.
2. La imposición es procedente por la sola instrumentación o existencia material, con abstracción de su validez, eficacia jurídica o verificación de sus efectos.

3. Los impuestos son independientes entre sí y deben ser satisfechos, aun cuando varias causas de gravámenes concurren a un solo acto. En algunos códigos, como Tucumán, Santiago del Estero, se establece que cuando entre las mismas partes se formalicen varios contratos o diversos actos que versen sobre un mismo objeto y que guarden relación de interdependencia entre sí, el impuesto se determinará teniendo en cuenta solamente el contrato u obligación de mayor rendimiento tributario.

Aparte de los principios enunciados que dan la caracterización del impuesto, otros preceptos se han establecido fijando reglas de imposición.

1. Actos, contratos u operaciones realizados por correspondencia epistolar o telegráfica: se consideran concretadas desde el momento que se formule la aceptación de la oferta. A tal efecto, se considera como instrumentación la correspondencia en la cual se transcriba la propuesta aceptada o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del gravamen.

2. Obligaciones accesorias: se aplica el impuesto que les corresponda juntamente con la obligación principal.

3. Obligaciones sujetas a condición: se consideran puras y simples a los fines del pago del impuesto.

4. Prórroga expresa de contrato: se considera como una nueva operación sujeta a impuesto.

II. LA BASE IMPONIBLE

Las especiales características de este gravamen y la amplitud del ámbito de su aplicación, hacen que los textos legales sean excesivamente minuciosos y reglamentarios, en la determinación de la base de imposición.

Las normas que rigen la materia son casi iguales en todas las provincias y responden a las siguientes reglas:

1. Inmuebles: Se considera su valuación fiscal o el precio convenido el que sea mayor. Tanto en las transmisiones de pleno dominio como en el caso de transmitirse la nuda propiedad. En las permutas, se toma la mitad de la suma de las valuaciones o el precio convenido. En el caso de cesión de acciones y derechos referentes a inmuebles, se tomará como base para un pago anticipado, la mitad del avalúo fiscal o del precio convenido. Al consolidarse el dominio se abona el gravamen restante como si fuera una transmisión de dominio común. El código de la Provincia de Buenos Aires en el caso de cesiones de acciones y derechos hereditarios, aplica el mismo sistema, pero considera para la integración total del impuesto la valuación tomada en cuenta en el momento de la cesión, entendiéndose que en tal oportuni-

dad se efectivizó la transferencia económica del bien, conforme las normas que rigen el derecho hereditario. En las rentas vitalicias, usufructo, uso y habitación, se toma un por ciento sobre los avalúos o tasación judicial, a no ser que el valor estuviese determinado. En el caso de aportarse bienes a una sociedad o la adjudicación a los socios como consecuencia de la disolución, se toma individualmente el valor de los inmuebles para calcular el impuesto.

2. Contratos de concesión: en tales operaciones, sus cesiones, transferencias o prórrogas, se liquida el impuesto sobre el valor de la concesión o los mayores valores que puedan resultar. Si no se determina valor, se tendrá en cuenta la importancia de las obras o inversiones a realizarse, o en su defecto, los importes representados por todos los bienes sujetos a la explotación.

3. Contratos de seguros: a) de vida: sobre el capital asegurado; b) elementales: sobre el premio que se fije por la vigencia total del seguro.

4. Constitución de sociedades: disoluciones y adjudicaciones: se aplica el impuesto sobre el capital constituido o sus ampliaciones. A tal efecto, se toman individualmente los valores de los distintos bienes inmuebles, muebles o semovientes que se aportan. Igual procedimiento se adopta si al aportarse el activo y pasivo de una entidad civil o comercial o se transfiriese un fondo de comercio y en los mismos figuren inmuebles. Las reglas que rigen la constitución son de aplicación igualmente para la disolución y adjudicación. Respecto las sociedades anónimas, el impuesto se paga sobre el importe total del capital suscrito a medida que se vayan emitiendo las distintas series de acciones cuando estatutariamente cada emisión deba hacerse constar en escritura pública. Caso contrario el impuesto abarca el importe total del capital autorizado. Si la constitución se hiciera en forma provisional, se abona un impuesto fijo y se completa posteriormente al realizarse la constitución definitiva.

5. Préstamos garantizados con hipoteca: el impuesto se aplica sobre el valor fiscal de los inmuebles.

6. Contratos de locación o sublocación de inmuebles: a) Si se fija plazo, el importe total de los alquileres será la base; b) Si no se fija plazo, se toma el importe correspondiente a un determinado lapso de alquiler; c) Si establece cláusula de opción a una prórroga, ésta se considera a los efectos del pago. Si la prórroga es indeterminada, se toman 10 años de alquiler con derecho a reajuste y reintegro si no se cumpliera ese plazo.

7. Contratos de locación de servicios: a) Si se fija plazo, el importe total de las remuneraciones en el mismo; b) si no se fija plazo, el importe correspondiente a un determinado lapso de contrato, con igual derecho que en el punto anterior.

8. Contratos de cesión de inmuebles para aparcería o sociedad o tambo mediero: se presume una renta de un porcentaje fijo que se multiplica por el lapso del contrato.

9. Depósitos a plazo: se toma en cuenta los mismos importes numerales que se consideran para la acreditación de intereses.

10. Adelantos en cuenta corriente o depósitos en descubierto: a) se aplica el impuesto sobre el total de la suma concedida, hágase uso o no del crédito; b) si la cuenta tiene saldos deudores transitorios, se cobra el impuesto el día que fuere cubierto, sobre el saldo mayor. Se entiende por saldo transitorio el que queda al cerrar las operaciones del día. Si teniendo débito todo el día se cubriera al cerrar las operaciones, no se tomará en cuenta;

c. En el caso de créditos acordados sin vencimiento determinado, el impuesto se liquida por períodos (generalmente 90 días) sobre el saldo mayor.

Las normas de los textos legales, como puede apreciarse cubren sólo una parte de las operaciones que pueden realizarse. En general, se refieren a casos cuya determinación pueda dar dificultades en la práctica. La consideración global de las situaciones posibles se completa en la ley impositiva.

Respecto las normas relacionadas que son comunes a casi todos los códigos, existen algunas variantes que pueden señalarse, a saber:

1. En los contratos de constitución de sociedad, el impuesto se paga por la tasa que corresponda sobre todas las categorías de bienes, sin individualizar los inmuebles (Mendoza).
2. Se considera la división de condominio como operación onerosa sujeta a impuesto (Santiago del Estero). De conformidad con las normas del derecho civil, tal acto no es "constitutivo" de dominio sino "declarativo". Los condóminos nada se transmiten sino que concretan "físicamente" el derecho que ya tenían desde la constitución. En consecuencia, no es acto gravable.
3. Los contratos de disolución de sociedades abonarán el impuesto correspondiente a su constitución, disminuido en un 50% (Entre Ríos).

III. LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES

Son contribuyentes de este impuesto las personas que realicen las operaciones o formalicen los actos y contratos sometidos al mismo.

Considerando que es norma para este tributo la actuación de dos o más personas en los actos, contratos u operaciones respectivas, la ley declara la solidaridad

entre todos los participantes, reconociendo a la vez el derecho de cada uno para repetir de los demás la cuota que a ellos corresponda.

Dada la amplitud de las situaciones que caen bajo el gravamen, la ley ha considerado conveniente la institución de responsables y, especialmente, agentes de retención. Así es que se preceptúa que los bancos, sociedades, compañías, empresas, escribanos, aparte del impuesto que deban abonar por cuenta propia, percibiendo como agentes de retención los gravámenes que corresponda abonar a las personas que les estén vinculadas por razones de profesión, comercio, industria, etc.

IV. TASAS RETRIBUTIVAS DE SERVICIOS

Junto al impuesto de sellos, la legislación crea una gran diversidad de tasas para retribuir la actividad administrativa y judicial. La naturaleza de dicho gravamen ya ha sido expuesta en la parte primera y sólo cabe recordar que responden, en general, a retribuciones de servicios divisibles a cargo de quienes los solicitan.

Quien peticione la prestación de un servicio debe pagar la tasa pertinente. Esta, tanto en el aspecto administrativo como en el judicial, se abona mediante papel sellado o estampilla fiscal. En pocos casos se utiliza declaración jurada y/o boleta de depósito. También se utilizan máquinas timbradoras especiales (Buenos Aires).

En cuanto a los servicios administrativos, cabe distinguir la tasa de actuación con los otros gravámenes. El primero responde a toda petición o actuación que allí se efectúe y se paga independientemente de cualquier otra tasa que corresponda a servicios determinados. Es decir, que se distingue la tasa general de actuación administrativa, de las tasas retributivas de servicios particulares. Es la ley impositiva la que determina los montos de cada una de ellas y, en general, se concreta en importes fijos.

Lo que se ha indicado respecto la tasa administrativa tiene vigencia respecto la tasa de justicia. Hay una tasa de actuación general que suele ser de distinto valor según las instancias en las que corresponda el servicio y otra mal llamada "impuesto de justicia", que se debe conforme a la actuación judicial que se intente, se paga una sola vez y es independiente de la tasa de actuación. La tasa o sobretasa de justicia, como se da en llamarla en general, se liquida conforme el valor económico del juicio, salvo algunos casos en que no resulta fácil determinar tal pauta, por cuya razón se establece una tasa fija. En este caso es también la ley impositiva la que consagra las distintas cuotas, sean fijas o variables, según el monto de la acción y su naturaleza.

Completando las normas que rigen este aspecto impositivo, los códigos suelen establecer reglas en cuanto a formato, cantidad de espacio utilizable, canje, reposiciones, etc., destinadas a reglamentar el pago de las tasas y salvaguardar su correcto ingreso.

Capítulo Décimotercero

EL IMPUESTO A LOS AUTOMOTORES

I. EL HECHO IMPONIBLE

Las características de fondo de este impuesto, responden a las de todo gravamen real y directo. El tributo recae sobre una particular manifestación de riqueza del contribuyente, sin otra consideración que el valor del objeto elegido y sin atender a las condiciones particulares o total capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Como en el impuesto Inmobiliario, preside la consideración del vínculo territorial del objeto gravado, vinculación que en este caso está determinada por la radicación del vehículo, o sea por el lugar donde habitualmente es tenido o guardado por su propietario.

Este principio prevalece en las legislaciones, gravándose los vehículos que estén radicados en los respectivos territorios, considerándose en tal condición el vehículo que se encuentre en él, salvo que esté amparado por un permiso provisorio de tránsito.

En algunas provincias, como Mendoza y Entre Ríos, el gravamen no responde a las características enunciadas, sino que se trata de una llamada patente única referida a la circulación del vehículo por el ámbito provincial.

Este impuesto ha sido originariamente de índole municipal, teniendo las características de un gravamen al tránsito. En algunas provincias, tal condición está dada constitucionalmente (Neuquén, por ejemplo). En una segunda etapa, luego de producirse la unificación de gravamen de los distintos distritos municipales se llegó a incorporar este tributo al sistema impositivo provincial, generalmente dándose participación a los municipios, quienes se deben a la prohibición de establecer análogas gabelas.

II. LA BASE IMPONIBLE

La base imponible que toma en cuenta este tributo, es el valor de los automotores, calculado en consideración a dos circunstancias principales: su modelo-año y su peso.

Sobre la base de tales elementos, se confeccionan "categorías" indicadoras de mayor o menor valor, para cada clase de vehículos, sean de pasajeros o de carga, con la condición de que posean movilidad propia.

En general, se dan normas destinadas a confeccionar las categorías y clasificar los vehículos, reglas que en resumen establecen:

1. Los vehículos denominados "automóviles" se clasificarán en las categorías que de acuerdo a su modelo-año y peso establezca la ley impositiva. No se admite el cambio de categoría sino su transformación en camiones o camionetas destinadas al transporte de cargas.
2. Los vehículos denominados "camiones", "camionetas", "jeeps" y "acoplados" destinados al transporte de cargas y vehículos de transporte colectivo de pasajeros se clasificarán teniendo en cuenta su peso, modelo-año y capacidad de carga. Se admite el ascenso de categorías pero no el descenso. También se admite la transformación en otro tipo de vehículo.
3. Los vehículos denominados "camión jaula" y "camión tanque", se clasificarán en igual forma que los mencionados en el punto 2.
4. Los vehículos denominados "camionetas rurales" o "Station wagon", cuyo fin principal sea el transporte de personas, se clasificarán según las normas que rigen para automóviles.
5. Igual norma rige para los vehículos denominados "auto-ambulancias".
6. Para los vehículos denominados "casas rodantes" dotados de propulsión propia y los acoplados del mismo tipo, se clasificarán conforme las normas que rigen para 2 y 3.
7. Los vehículos utilizados de modo que sus secciones se complementen recíprocamente, constituyen una unidad de las denominadas "semirremolque" y se clasificarán como dos vehículos por separado, considerándose el automotor delantero como vehículo de tracción y el vehículo trasero como acoplado sujeto a las normas que rigen para 2, 3 y 6.

Con respecto a la forma de gravar típica de este impuesto, cabe expresar que por lo común se establecen tasas fijas conforme las categorías, como ya se ha expuesto precedentemente. Dichas cuotas o tasas fijas son calculadas sobre la base del valor promedio de cada tipo de automotor en el mercado, a cuyo valor se le aplica un coeficiente variable, dando como resultado el importe correspondiente al impuesto por categoría y clasificación.

A ciertos tipos de vehículos, como pueden ser los de fabricación nacional, se les reduce la carga impositiva considerando su menor valor de comercialización con rela-

ción al automotor extranjero. En otros casos -taxímetros, viajantes de comercio-, se atiende en la desgravación al propietario y no al vehículo.

III. LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES

Como es natural y común para los otros impuestos de la misma clase, el contribuyente es el propietario del objeto elegido por la ley, en este caso, el automotor.

Responsables en el pago del impuesto son las personas que conduzcan vehículos por los cuales no se haya satisfecho aquél, y también los que lo hagan conducir. La responsabilidad se extiende a los dueños de garages públicos o lugares de depósitos donde se guarden automotores que no hayan abonado el tributo.

Con respecto a los representantes, consignatarios o agentes autorizados para la venta de vehículos y acoplados nuevos, que se encuentren inscritos en la Dirección General Impositiva de la Nación, estarán obligados a asegurar la inscripción del vehículo en el registro correspondiente y el pago del gravamen. A tal efecto, dichos responsables deberán asegurar el cumplimiento de ambas obligaciones antes de entregar las unidades vendidas bajo pena de ser solidarios responsables.

Capítulo Décimocuarto

OTROS IMPUESTOS PROVINCIALES

I. BREVE CARACTERIZACION

A través de lo expuesto en los capítulos anteriores, se han señalado las características más salientes de los que pueden calificarse como impuestos fundamentales de las provincias y el territorio nacional de Tierra del Fuego.

Al lado de aquéllos, existen otros tributos de menor importancia que, en general, responden a la idea de gravar la producción más relevante de cada jurisdicción. Sobre los mismos se considerará en adelante sus condiciones más notables, reuniendo los que poseen características similares.

II. GRAVAMENES SOBRE LA PRODUCCION AGROPECUARIA Y SU COMERCIALIZACION

1. Impuesto a los productos forestales: (Córdoba, Salta, Santa Fe, San Luis, Chaco (agrícolas y forestales), Catamarca (explotación de bosques), Santiago del Estero).

El impuesto grava la extracción y comercialización de los productos -en bruto o industrializados-, resultantes de la explotación de bosques fiscales o particulares, como así también para la comercialización de los productos similares que no son de la explotación provincial sino de otras jurisdicciones, que una vez que se introduzcan a la provincia queden incorporadas a su riqueza, se consuman o se sometan a industrialización.

El impuesto se cobra teniendo en cuenta no sólo el valor de los productos sino también, en algunos casos, su peso o medida.

Son contribuyentes los propietarios de la explotación y responsables los acopiadores, consignatarios, depositarios, industriales y, en general, todos aquellos relacionados comercialmente con el producto.

2. Impuesto a las transacciones ganaderas: (Córdoba (a la comercialización de ganado), Entre Ríos, Santa Fe (transacciones de semovientes), La Rioja (comercialización y movimiento de ganado), San Luis (transacciones sobre

semovientes y frutos del país), Catamarca (transferencias y movimiento de ganado), Corrientes (comercialización y movimiento de ganado), Santiago del Estero).

El gravamen recae sobre toda transacción de ganado que se realice en el territorio de la provincia. Considérase vendido a los fines del impuesto, todo ganado que salga de la Provincia.

La base imponible está constituida por el precio de venta de cada semoviente.

Son contribuyentes del impuesto los propietarios vendedores de ganado y responsables, actuando en algunos casos como agentes de retención, los frigoríficos, abastecedores, consignatarios, rematadores y demás intermediarios y los que por cualquier forma transporten o trasladen ganado de terceros fuera del territorio de la provincia.

3. Impuestos de marcas y señales: (Entre Ríos, La Rioja, San Luis, Catamarca, Corrientes, Jujuy, Santiago del Estero).

Este impuesto recae sobre el título otorgado por la marcación o señalamiento de ganado y sus renovaciones, siendo aquél un trámite obligatorio para los propietarios de ganado. Los textos legales en este aspecto legislan sobre aspectos reglamentarios de la obligación legal indicada, completando o reproduciendo las normas que al respecto establecen los respectivos códigos rurales.

Sobre el particular se establecen completas normas en algunos códigos, llegándose hasta la necesidad de registrar las marcas por ante el órgano fiscal de aplicación (Catamarca).

El contribuyente es, naturalmente, el propietario del ganado y son responsables todos los que autoricen la circulación del mismo sin haberse cumplimentado el débito fiscal.

4. Impuesto a las operaciones de frutos y productos del país: (Entre Ríos, La Rioja, San Luis, Corrientes, Santiago del Estero (al acopio de frutos y productos)).

A los efectos de este gravamen se considera como "frutos del país" todo lo que sea el resultado de la producción nacional en cuanto a los reinos vegetal, animal o mineral, en función de la naturaleza, el trabajo y el capital, sin haber sufrido industrialización o transformación. No alteran la condición de frutos del país los procesos meramente conservatorios, como el salado y el lavado. El hecho imponible se produce al procederse al traslado o circulación de los frutos fuera del lugar donde han sido extraídos y/o producidos.

En este impuesto, los códigos son también minuciosamente reglamentarios respecto a las condiciones que debe revestir la circulación de los productos, creán-

dose una visa especial y poniendo en manos de la policía el contralor respectivo. Se establecen las condiciones que deben tener las referidas visas y se obliga a todo poseedor de frutos del país a hacer la denuncia al órgano de aplicación especificando clase y cantidad.

Son contribuyentes del impuesto, los vendedores, compradores y responsables, los meros tenedores, transportadores, etc.

5. Impuesto a la industrialización de la leche y de los productos agrícolas: Córdoba.

El impuesto se cobra por todo tipo de semilla, grano, fruto o producto agrícola y leche que se industrialice, no estando alcanzados por el gravamen los productos derivados de las materias primas mencionadas que ya hayan sufrido proceso de industrialización.

Son contribuyentes las personas físicas o ideales que industrialicen todas o algunos de los frutos o productos mencionados, siendo la base imponible para el cobro del impuesto el precio de adquisición de los mismos.

6. Impuesto al consumo de coca: Salta.

El tributo grava el consumo de hojas de coca que se adquieran o introduzcan en la provincia, considerándose realizado el hecho imponible por la mera tenencia o depósito de tal mercadería.

Son contribuyentes los consumidores y los introductores y fraccionadores actúan como agentes de retención.

El impuesto se paga sobre la base del peso del producto.

7. Impuesto a la expedición de guías de ganado o productos forestales: Santiago del Estero.

Se establece como obligatorio para los propietarios de tales productos, que los trasladen de un departamento a otro de la provincia o fuera de ella el munirse de una guía por cuya expedición se paga este impuesto.

En las guías deberán consignarse las características de los productos y sujetarse quien la solicita en su trámite, a las especificaciones legales contenidas en la ley. El mismo texto legal impone obligaciones a las autoridades policiales y penalidades para los infractores.

8. Impuesto de fomento ganadero: Salta.

El impuesto forma parte de un conjunto de medidas puestas en práctica por la

mencionada provincia, con el objeto de promover el mejoramiento, desarrollo y consolidación de la producción ganadera.

Consiste en una cuota fija por kilogramo de todo animal faenado en el territorio de la provincia, de especie vacuna, ovina, caprina y porcina, con destino a la venta tanto para el consumo interno como para la exportación. Está a cargo de los matarifes, quienes son los contribuyentes, y los propietarios de mataderos actúan como agentes de retención, debiendo depositar los importes correspondientes en forma diaria, deduciendo un 5% como compensación de gastos.

Dichas sumas pasan a incrementar el "Fondo de Fomento Ganadero", el que es administrado por el Consejo de Fomento Ganadero creado por la misma ley.

III. IMPUESTOS VINCULADOS A LA PRODUCCION MINERA Y SU COMERCIALIZACION

1. Impuesto a los minerales: (San Luis, Jujuy (a la explotación de minerales)).

Se grava la explotación de minerales situados en el territorio de la provincia y destinados a su comercialización y/o industrialización, con excepción de las extracciones o producciones minerales de naturaleza pétreo o terrosa, utilizadas como materiales de construcción y ornamento, cuyo conjunto formen las canteras y que componen los minerales de tercera categoría que fija el Código de Minería (Jujuy). De ello infiere la misma ley que lo que se grava son los minerales y sustancias de primera y segunda categoría, según el Código de Minería, incluidas en él o que se incluyan con motivo de nuevos descubrimientos.

El hecho imponible queda realizado con la sola extracción del mineral sin considerar su destino, y todo transporte que se haga del mismo debe estar amparado en guías de extracción y removido.

Son contribuyentes las personas físicas o ideales que se dediquen como actividad principal o accesoria a la explotación minera.

El impuesto se determinará y aplicará en base a la cantidad de mineral concentrado o productos extraídos, en el estado en que se realiza o sea realizable su comercialización como materia prima y con independencia de su posterior industrialización.

2. Impuesto a los combustibles derivados del petróleo: Santiago del Estero, Catamarca, La Rioja, Salta.

El impuesto grava el consumo de nafta y cualquier otro combustible derivado del petróleo, por una cuota fija del litro que se expenda.

Son contribuyentes los consumidores y agentes de retención, los expendedores de dichos productos.

3. Impuesto al cemento portland: Salta, San Luis, Santiago del Estero.

El impuesto grava el expendio y el consumo del producto en el territorio de la provincia.

Se cobra con una cuota fija sobre el kilogramo expendido o consumido, siendo contribuyente el consumidor y responsables los productores o introductores.

4. Derechos de concesión para la explotación de productos minerales: Entre Ríos.

Toda persona física o ideal que se interese en explotar yacimientos minerales en la provincia, deberá solicitar por escrito la correspondiente concesión, abonando en tal oportunidad el derecho marcado por la ley.

El contribuyente deberá abonar una tasa anual que se fija y otra proporcional, de acuerdo con el monto de los minerales extraídos.

El resto de las disposiciones sobre este gravamen son de carácter reglamentario, respecto la concesión en sí.

IV. IMPUESTOS A LA ENERGIA ELECTRICA Y A LA ENERGIA HIDROELECTRICA

1. Impuesto a la energía eléctrica: Buenos Aires (al consumo de energía eléctrica), Salta, Santa Fe (a la energía), San Luis, Chaco (a la energía), Santiago del Estero.

Este gravamen cae sobre el consumo de energía eléctrica ya sea industrial y comercial exclusivamente (Salta) o cualquiera fuera su uso (Buenos Aires).

La base imponible está determinada por el precio facturado por las compañías o empresas proveedoras de energía (Salta, Buenos Aires, Santiago del Estero) o sobre cada kilowat consumido (Santa Fe, Chaco).

En algunas provincias (Santiago del Estero) se exceptúan del gravamen a las empresas prestatarias de servicios públicos.

Son contribuyentes del impuesto, los consumidores de energía y son responsables y, por lo tanto, obligados a asegurar su pago, los proveedores de ella.

En la provincia de Santa Fe se grava no solamente la energía eléctrica sino cualquier otra manifestación de la misma.

2. Impuesto a la energía hidroeléctrica: Córdoba.

Las características del gravamen son similares a las del impuesto tratado en el punto anterior. Se grava el consumo de la mencionada energía, tomándose como base cada kilowat-hora, siendo contribuyente el consumidor y responsable las empresas o entidades que la suministren.

V. IMPUESTOS A LA LOTERÍA, ESPECTACULOS PUBLICOS, ACTIVIDADES DEL TURF Y RIFAS

1. Impuesto a la lotería: Neuquén, Río Negro, Salta, La Rioja, San Luis, Chaco, Formosa, La Pampa.

Se aplica por la venta de billetes de lotería propios de la provincia, provenientes de otras o de la Nación.

El impuesto se calcula sobre el valor escrito del billete, siendo contribuyentes los compradores y responsables los expendedores o introductores.

Se admite la solicitud de reintegro de los importes que correspondan a los billetes no vendidos.

2. Impuesto a los espectáculos públicos: Santa Fe, La Rioja, San Luis, Catamarca, Chubut.

El impuesto se aplica por la concurrencia a cualquier espectáculo o diversión de carácter público, siempre que no fuere gratuita (La Rioja). Se considera como tales a toda aquella en la cual se cobre derecho de entrada, como ser, cinematógrafos, teatros, bailes, circos, parques de diversiones, espectáculos deportivos, etc.

La base del impuesto es el valor de la entrada (Catamarca) o se establece una cuota fija (La Rioja).

En todos los casos, el impuesto está a cargo del concurrente a los espectáculos públicos y son responsables los promotores de los mismos.

3. Impuesto a las actividades del turf: Córdoba.

Con este tributo se gravan: a) La entrada a los hipódromos de la provincia. b) La inscripción de los caballos en las carreras; c) Los boletos de ganador o placé o cualquier otra forma autorizada.

Son contribuyentes: a) Los asistentes a los hipódromos; b) Los propietarios de los caballos inscriptos, y c) Los compradores de los boletos o quienes realicen las apuestas. Son responsables del ingreso del impuesto las entidades autorizadas para realizar actividades de turf.

4. Impuesto por la venta de boletos de carreras de caballos: Salta, Corrientes.

Se grava la venta de boletos de apuestas mutuas, sobre carreras de caballos realizadas en la provincia o fuera de ella.

Son contribuyentes las personas que realicen la venta de tales boletos, sobre la base del monto total de las ventas.

5. Impuesto a las rifas: Santa Fe

Toda rifa, bono de canje o tómbolas y similares por cuyo medio se ofrezcan premios al ganador, está gravada.

Resulta contribuyente el comprador de las mismas, y la base para el cobro del impuesto es un porcentaje sobre su valor escrito.

VI. IMPUESTOS DE FOMENTO AL TURISMO

Impuesto de fomento al turismo: La Rioja, Corrientes, Santiago del Estero (para turismo).

El impuesto grava los gastos efectuados en concepto de consumiciones en confiterías, bares y negocios afines, como así también los gastos de hospedaje en hoteles, hosterías, pensiones y similares.

Son contribuyentes las personas que realizan los gastos, y responsables los propietarios de los negocios donde se prestan los servicios de consumición u hospedaje.

El tributo se aplica con una cuota proporcional sobre el importe del gasto.

VII. IMPUESTOS VARIOS

1. Impuesto sobre pesas y medidas: Santiago del Estero.

Se declara obligatorio el uso de pesas y medidas, dándose las normas reglamentarias correspondientes. El gravamen cubre los servicios de inspección y verificación de las mismas. Son contribuyentes del impuesto, los poseedores de las pesas y medidas.

2. Impuesto para salud pública: Santiago del Estero.

Parte Segunda

DE LAS ESTRUCTURAS ADMINISTRATIVAS

Capítulo Primero

ESTRUCTURA ADMINISTRATIVA

I. LA DIRECCION DE RENTAS: SU UBICACION ADMINISTRATIVA

El cumplimiento de los fines del estado moderno, requerido imperativamente por la comunidad para la mejor prestación de los servicios públicos, produce erogaciones de notable cuantía, cuya evolución indica un crecimiento constante.

Dicha tendencia implica promover el aumento de las fuentes de recursos, lo que lleva consigo la creación de un complejo sistema legal destinado a procurar la financiación adecuada de los gastos, ya sea por la vía de la tributación, el crédito o cualquier otro arbitrio económico-financiero.

El manejo administrativo de tan importante función, como es la de presupuestar gastos y recursos, ha determinado la existencia de órganos específicos de gobierno que condensan los distintos aspectos de aquélla y que, por consiguiente, se aplican a la dirección de las finanzas públicas.

Sin lugar a dudas, dentro de estos organismos de economía y hacienda, ocupa un lugar preponderante la administración del recurso tributario cuya problemática acusa singular envergadura en la época contemporánea y obliga a un conocimiento específico de una materia de innúmeras facetas.

Nace así la necesidad de montar un órgano particular dentro de los organismos económico-financieros del estado, que se ocupe en forma integral de la recaudación tributaria, dotado de funciones que admitan un correcto contralor del contribuyente. A tal dependencia administrativa se la conoce comunmente como "dirección de rentas".

El hecho de su especialización no implica, sin embargo, que es el único órgano público abocado a lo tributario. La labor del estado se cumple a través de un entrelazamiento funcional sin compartimentos estancos que otorguen plena independencia a una determinada función. Pero si bien se reconoce su "integración" en el planteo fiscal general, le está reservado ser el único órgano ejecutivo frente al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

II. LAS FUNCIONES DE LA DIRECCION DE RENTAS

Se ha expresado precedentemente que la materia a cargo de la dirección de rentas, provoca la ejercitación de funciones de innúmeras facetas. Y ello es así porque el "recaudar" no es una mera tarea operativa cuyas posibilidades se agotan en una mecánica mezquina. La labor de aquel órgano es, sin duda, de ejecución pero también de elaboración y de estudio.

Por ello, pueden señalarse como propias las siguientes funciones:

1. Estudio y proyección de la ley fiscal: implica una constante tarea de análisis y adecuación de las normas fiscales, conforme la experiencia recogida en su aplicación y las tendencias de la política fiscal del gobierno.
2. Interpretación de la ley fiscal: requiere una importante labor de estudio sobre el significado de las normas tributarias, dictándose normativas y respondiéndose consultas particulares de los contribuyentes y responsables.
3. Recaudación propiamente dicha: dispone la forma, tiempo y modo de ingresar los distintos gravámenes, organizando oficinas, coordinando la labor bancaria, proyectando formularios y declaraciones juradas, imprimiendo recibos, dando instrucciones, etc.
4. Verificación e inspección: controla el cumplimiento de los contribuyentes o responsables; determina correctamente las obligaciones fiscales; procede al reintegro de importes abonados indebidamente o requiere diferencias; dispone inspecciones a los contribuyentes y responsables; obliga al cumplimiento de deberes formales; aplica multas.
5. Ejecuta por apremio: confecciona títulos ejecutivos y procede judicialmente a través de su cuerpo de letrados contra los deudores morosos; interviene en convocatorias de acreedores, quiebras o concursos civiles.
6. Catastro parcelario: eventualmente ejerce la policía de la propiedad en un aspecto no netamente dominial; provee al catastro parcelario y al catastro económico de la propiedad inmueble; confecciona índices de valorización; regla el sometimiento a propiedad horizontal; administra la donación o venta de tierras fiscales en lo que no implica voluntad de gobierno; organiza y ejecuta la tarea de nomenclatura catastral.

En la enumeración efectuada no se agota, evidentemente, el total de la tarea de la dirección de rentas. Existen otras labores de menor cuantía provenientes de su propio complejo funcional, que le son inherentes, cuya enunciación resulta ociosa pero que coadyuvan para constituir a este órgano en un engranaje administrativo de importancia singular.

Como se ha expresado más arriba, la administración tributaria puesta en la labor de recaudación, obliga a la ejercitación de funciones de muy diversa índole. Significa ello el montaje y puesta en marcha de un aparato burocrático, cuyo contenido absorba eficientemente todas aquellas funciones, ya que solamente con su reunión integral, puede pretenderse un correcto rendimiento.

A este respecto, debe tenerse presente lo que se ha expresado sobre la complejidad de la materia tributaria, que impone una especialización de los funcionarios y requiere una constante labor de estudio y perfeccionamiento de la ley fiscal. El organismo que co-legisla proyectando las normas impositivas, es por naturaleza, indicado para dar la interpretación de las mismas, responder consultas, dar instrucciones, etc. Por consiguiente es el único capacitado para organizar la recaudación, poniendo en funcionamiento todos los elementos previstos por la ley, cuyo conocimiento le es inmejorable frente a cualquier otra repartición pública. Y es indiscutible, por último, que quien es co-autor de los preceptos legales y su ejecutor, sea guardfán de su cumplimiento a través de los mecanismos de inspección, verificación y apremio judicial. Sobre todo lo dicho no es despreciable, igualmente, la conveniencia de una unidad de dirección que, en definitiva, redunde en unidad de criterio y conducción.

El criterio expuesto precedentemente no implica, sin embargo, atribuir con carácter exclusivo al funcionario director, la totalidad de las facultades en lo que a su ejercicio respecta. En organismos recaudadores de complicado funcionamiento, es imprescindible aceptar la delegación de facultades en agentes de jerarquía menor, ya que de otra forma la conducción se hace imposible. De la misma forma es acertada la descentralización territorial cuando el ámbito de aplicación de la ley fiscal es extendido y acude la necesidad de acercar la administración al contribuyente.

III. ORGANIZACION DE LA DIRECCION DE RENTAS

De las características expuestas precedentemente, se desprende que la dirección de rentas es un órgano administrativo que desempeña funciones de relevancia y de índole diversa. Siendo así es natural admitir que para ciertas administraciones desarrolladas y en estados con una amplia problemática tributaria, el ente recaudador constituye una complicada estructura, que contiene una extensa gama de oficinas, en toda la línea de la escala jerárquica.

Aun en el caso de administraciones más sencillas, para las cuales no existen realmente necesidad de un órgano recaudador de gran envergadura, la división del trabajo impone la diversificación de la temática entre distintas reparticiones, aunque la jerarquía de las mismas sea comparativamente menor en relación con las que corresponden al ejemplo del parágrafo anterior.

En general, es lógico reconocer que la estructura funcional del órgano recauda-

dor ha de responder a los lineamientos comunes de cualquier organismo administrativo, es decir, la denominación de sus distintos sectores será la clásica: direcciones generales, direcciones, departamentos, divisiones, etc. Sin embargo, dentro de esa normatividad, es factible reconocer la conveniencia de adoptar un determinado esquema dentro del cual se pueda encuadrar el cúmulo de funciones que le competen:

Así se tendrá que la dirección de rentas deberá ser constituída por:

1. Dirección: compuesta por un funcionario con categoría de director y su sustituto legal, el subdirector. Aparte de las facultades de conducción que le están conferidas como a cualquier órgano administrativo rector, suelen reservársele para el director algunas facultades que, como la concesión de prórrogas para el pago de tributos, la decisión final en los recursos, la aplicación de multas, la acreditación o devolución de importes a los contribuyentes, etc., implican cierta responsabilidad que les confiere carácter de indelegables.

Dentro de la dirección suele existir una secretaría general o privada encargada de audiencias, correspondencia, centralización de informes de las distintas dependencias y, en general, de las contingencias del quehacer cotidiano del organismo.

2. Oficina de despacho: depende directamente de la dirección y es la encargada de proyectar y redactar todo tipo de disposiciones normativas, instrucciones, etc.; atiende, en general, a las relaciones de la dirección con las otras dependencias, terceros y contribuyentes.

3. Oficina de resoluciones: proyecta y redacta las resoluciones de la dirección en los casos concretos planteados por contribuyentes o responsables. Se trata de una dependencia de gran importancia por cuanto en ella debe revistar el cuerpo más capacitado técnicamente, con conocimientos firmes del sistema tributario, la jurisprudencia y la doctrina. Depende igualmente de la dirección, en forma directa.

4. Oficina de estudios y estadística: es la encargada de recopilar y analizar los elementos emergentes de la aplicación de las leyes impositivas y la jurisprudencia administrativa y judicial. Proyecta las modificaciones al régimen, confecciona estadísticas, cálculo de recursos, calendario impositivo, memorias, etc. En general, con dependencia directa de la dirección, se ocupa de estudiar y resolver los distintos problemas de carácter general que la dirección somete a su consideración y que escapan a la mera función directiva.

5. Oficina administrativa y contable: tiene a su cargo las cuestiones de personal: inasistencias, licencias, medidas disciplinarias, viáticos, permisos, etc. Se ocupa de compras, alquileres, locaciones varias, mantenimiento de bienes físicos, economato, etc. Controla el pago de los impuestos en su aspecto contable, autoriza devoluciones, confecciona partes de recaudación, partes

de disponibilidades, etc. Depende de la dirección directamente.

6. Oficina de inspección y verificación: controla el cumplimiento de los contribuyentes o responsables por medio de la verificación interna y externa. Procede a labrar actas de infracción, rectifica declaraciones juradas, provoca determinaciones impositivas de oficio, etc. Le compete la vigilancia en la observancia por el sujeto pasivo de su obligación fiscal, procurando una acción preventiva de la evasión. Depende directamente de la dirección.

7. Oficinas de impuestos: su número depende de la cantidad y complejidad de los gravámenes -impuestos, tasas o contribuciones-, que integran el sistema tributario del estado. Su función es técnica: producen informes en las actuaciones promovidas por contribuyentes o responsables; y administrativas: confecciona padrones de contribuyentes, anota las altas y bajas, lleva ficheros y legajos, certifica la libre deuda, autoriza inscripciones, etc.

8. Oficina de asesoría letrada: se ocupa de atender los aspectos jurídicos de las cuestiones de carácter general o particular, que se someten a consideración de la dirección. Dictamina en las actuaciones administrativas.

9. Oficina del apremio: es la encargada de ejecutar las deudas tributarias. Promueve a través de su cuerpo de letrados los juicios pertinentes, interviniendo en todas sus secuencias. Ejercita, en general, la representación del fisco en las actuaciones judiciales, en defensa de sus créditos. Esta dependencia suele aparecer funcionalmente unida a la asesoría letrada.

10. Oficinas del catastro inmobiliario: su misión es constituir la base del "sistema inmobiliario", atendiendo a tres puntos de vista fundamentales: 1) tributario: estudia y establece los valores de la propiedad inmueble sobre los cuales se aplicará el tratamiento fiscal; 2) de policía del dominio: se ocupa del régimen catastral en sus implicancias jurídicas, determinando nomenclaturas, deslindes, subdivisiones, afectaciones a propiedad horizontal, etc., y 3) de ordenamiento administrativo del dominio: procura la correcta ubicación de los inmuebles conforme sus características catastrales, confecciona ficheros índices de patrimonio inmobiliario, determina definitivamente valores y obligaciones fiscales.

Como se dijo al encabezar esta ejemplificación de estructura administrativa de la dirección de rentas, el plano jerárquico en que se cumplen las distintas funciones, depende de la mayor o menor complejidad del organismo. Atendiendo a esta premisa es que en el capítulo tercero de esta primera parte, denominado "Esquemas de Organización", se muestran distintas variantes adoptables, indicando se las funciones que se han atribuido a las distintas dependencias previstas.

Capítulo Segundo

FUNCIONAMIENTO ADMINISTRATIVO

I. PREMISA

En este capítulo no se atenderá a una organización determinada, dando por supuesto un especial sistema tributario, sino que se analizará cómo ejecuta sus funciones un órgano típico recaudador. Al respecto, serán analizadas sus funciones más relevantes, dando un panorama general de cómo actúa la dirección de rentas para cada una de ellas.

II. ESTUDIO Y PROYECCIONES DE LA LEY FISCAL

La elección de un sistema tributario dado responde, por lo menos teóricamente, a una determinada política fiscal del gobierno. Esta decisión, evidentemente se resuelve en alto nivel gubernativo conformando el cuadro tributario a las necesidades financieras y a las razones extrafiscales o de ordenamiento, atendiendo a otros fines que los meramente recaudatorios.

En directa relación de la tarea de gobierno a cumplir, los medios con los cuales se ejecutará y el rendimiento potencial del sistema tributario implantado, será confeccionado un presupuesto -generalmente anual-, que en definitiva condensará y limitará gastos y recursos.

Si bien puede suponerse teóricamente acertado el planteo económico-financiero del estado en ese momento, es evidente que el mismo no puede ser estático. En cierto punto, la necesidad en erogaciones desbordará lo presupuestado o será conveniente corregir los efectos extrafiscales de algún gravamen o, sin llegar a rever la totalidad del sistema, será necesario revisar su estructura.

En la oportunidad en que las circunstancias enunciadas se produzcan, será preciso recurrir a otros elementos que no fueron los originarios y que habrán aparecido con la aplicación del sistema adoptado y a merced de la siempre dinámica e volución económica y social.

La tarea de corrección y, eventualmente, de creación, será confiada entonces a organismos técnicos especializados, quienes serán los encargados de proyectar las modificaciones pertinentes conformadas a la experiencia obtenida en la aplica

ción del sistema y las sugerencias y reclamos de los contribuyentes o las entidades que los agrupan. Ello, sin perjuicio de las instrucciones recibidas del propio gobierno, para cubrir sus obligaciones presupuestarias.

Por las condiciones señaladas en el capítulo precedente, aparece la dirección de rentas como el órgano más adecuado para llevar a cabo la labor enunciada y, a su respecto, resulta conveniente indicar algunos aspectos de ese quehacer y la forma en que se opera.

1. Comisión de estudio: resulta aceptable afirmar que el ejercicio de la función administrativa, por parte de los agentes eventualmente a cargo de ella, implica la utilización máxima de las horas útiles disponibles, en el tratamiento y resolución de los múltiples problemas sometidos a la consideración del organismo. Ello, en cierto modo, apareja la imposibilidad material de abocarse en profundidad al análisis de las normas legales que se aplican, produciéndose no sólo la desactualización del sistema, sino la constante atención de los reclamos de los afectados por esa falta de adecuación a la realidad.

Atento a tales pormenores, se ha considerado oportuno la creación de "comisiones de estudio", integradas por personas idóneas en materia económica financiera, pertenecientes a la administración y, fundamentalmente, dotadas de estabilidad.

La tarea de la comisión se extiende desde la recopilación de todo tipo de antecedente hasta la confección de los pertinentes proyectos. Recibe las sugerencias de los contribuyentes y terceros, requiere a las distintas dependencias administrativas las pautas de reformas a que hubiere lugar, analiza y adapta la jurisprudencia administrativa y judicial, etc.

Redactados los proyectos, considerados y aprobados luego de la consiguiente discusión con los funcionarios a cargo de la dirección de rentas, serán sometidos al acuerdo ministerial, con la posterior derivación al poder ejecutivo o legislativo, según corresponda.

2. Boletín informativo: para cualquier materia, las condiciones más perfectas para que se respete su cumplimiento, están dadas por el cabal conocimiento de ella por parte de sus destinatarios. Esta afirmación tiene singular relevancia en el aspecto fiscal, siempre cambiante y prieto de complejidades. Tales circunstancias indican la conveniencia de que la propia administración enfatice sobre la divulgación de las normas tributarias, su doctrina y la jurisprudencia formada a su respecto.

Un interesante arbitrio, en tal sentido, ha sido la publicación de boletines periódicos, en los cuales se incluye no sólo la reseña legislativa y reglamentaria, sino también las disposiciones de interés dictadas por la dirección de rentas, el calendario impositivo o sea la fijación de fechas para el cobro de los distintos

impuestos, tasas o contribuciones, las respuestas dadas a consultas de interés general, las estadísticas sobre percepción fiscal, la jurisprudencia administrativa o judicial, etc.

Estos boletines no deben tener su circulación restringida al mero ámbito administrativo, sino que, por el contrario, deben tener amplia difusión para el contribuyente y las entidades que los agrupan.

3. Manual de aplicación: dentro de la idea expresada en el punto anterior y considerando la importancia que para el contribuyente o responsable tiene el conocer el "cómo" del actuar frente a la administración, se ha considerado conveniente la impresión de "manuales de aplicación" que indican al sujeto pasivo la forma correcta de presentar sus peticiones y recursos, llenar declaraciones juradas, boletas de pago y otros formularios, acometer trámites diversos, etc. En muchos casos, el manual no se limita a indicar la parte formal, sino que también "traduce" a un lenguaje de fácil comprensión las principales normas de cada tributo, sintetizándolas y relacionándolas con otras concordantes del sistema legal.

4. Intercambio interestadual: una simple visualización de los textos jurídicos en materia tributaria de las distintas jurisdicciones del país demuestra que, en lo principal, sus sistemas son similares. Por tal razón, es dable suponer que, salvando las diferencias cuantitativas que pudieran existir entre las distintas administraciones, las situaciones generales y particulares que éstas deben resolver, presentan cierta identidad. Desaprovechar esta circunstancia, es perder una valorable experiencia acuñada por diversos conductos, pero que a todos sirve, en tanto y en cuanto se organice un eficiente intercambio de información interestadual.

Por otra parte, estos contactos entre fiscos no pocas veces han traído como consecuencia la firma de acuerdos que han venido a solucionar relevantes cuestiones planteadas por el entrelazamiento de sus sistemas tributarios.

III. DESPACHO Y RESOLUCIONES. SITUACIONES GENERALES Y PARTICULARES

Como se expresara en el capítulo anterior, es éste un aspecto importante de la labor administrativa. Del modo como la misma se cumpla, depende gran parte de la eficiencia del órgano ejecutivo. Por esta razón se ha manifestado que, en las oficinas respectivas, debe revistar el cuerpo de agentes con mayor capacitación técnica y que resulta conveniente asegurar su estabilidad.

Sin perjuicio de que en el esquema administrativo estén unidas o diferenciadas las oficinas encargadas del despacho y las que producen resoluciones, en este análisis serán tratadas por separado, considerando que realmente existen pautas

que las distinguen. Ello, sin dejar de reconocer que tal distinción obra justificada en tanto y en cuanto sea intrincado el manejo burocrático.

1. Despacho: se califica con esta expresión -de tipo costumbrista y común a cualquier organismo-, la tarea de la dirección mediante la cual da trámite y se expide en las cuestiones propias y en las que son planteadas por los contribuyentes, responsables o terceros. Su vinculación es estrecha con la dirección y debe actuar como auxiliar permanente del funcionario director. En este sentido, no sólo le corresponde interpretar y plasmar las iniciativas que de aquél surjan, sino que también resulta un importante agente de intermediación entre las distintas oficinas del organismo y la dirección. Su labor, en efecto, no es meramente mecánica sino que tiene mucho de conducción racional, que se ejecuta preparando disposiciones, circulares, instrucciones, normativas, etc., vinculadas al movimiento interno del organismo y a sus relaciones externas.

Obvio es destacar que, en ese accionar múltiple, se descarga una buena parte de las responsabilidades del director, quien debe necesariamente confiar en la eficacia de sus colaboradores, por cuya razón la elección de su personal no puede ser descuidada y su organización debe ser adecuada. En este sentido, se estima conveniente respetar los siguientes módulos:

a. Debe estar distinguida debidamente la tarea de la secretaría privada, de lo que es propiamente oficina de despacho. A menudo suele producirse un entrelazamiento tal que produce perturbaciones y confunde los ámbitos en que cada una de tales labores debe desarrollarse.

b. Toda tramitación de competencia de la dirección, con exclusión de las que tengan señalado un proceso especial y de las actuaciones relacionadas con lo contencioso-fiscal, que hagan al encuadre señalado al comienzo, deben canalizarse por la oficina de despacho. Esta centralización impide la dispersión de esfuerzos, permite formar un criterio de los distintos problemas, opera de contralor de la información suministrada por las otras reparticiones, admite la formación de ficheros y legajos -de gran utilidad para agilizar el trámite-, etc.

c. Debe ejecutar una supervisión final de las resoluciones que debe suscribir el director, descontando la imposibilidad material del mismo para analizar detenidamente todas ellas. Esta supervisión ha de ser tanto para los aspectos formales como para los sustanciales, pero las modificaciones a que hubiere lugar deben ser operadas por la oficina de origen, ya que, de otro modo, se llegaría a una superposición de tareas inconvenientes.

d. Debe dirigir la mesa de entradas de la dirección. En tal sentido, tal oficina no puede ser meramente una receptoría de presentaciones. Importa fundamentalmente que sirva tanto de asesoramiento al peticionante, cuando de correcta guía del trámite de aquéllas. No pocas veces las actuaciones se dilatan excesivamente por haber sido mal encaradas desde su iniciación, siendo después sino imposible, dificultoso ubicarlas en sus correctos carriles. De todos modos, aunque así suceda, la

pérdida de tiempo y trabajo se ha producido y ello no se recupera.

e. Debe encargarse de la publicidad de los actos de la dirección, ya sea a los efectos de su inclusión en boletines u otras impresiones oficiales, como para su divulgación por los medios de difusión privados. Dentro de esta tarea se incluye la de preparar y hacer conocer por los mismos medios indicados, las fechas de cobro de los gravámenes y toda otra noticia de interés a su respecto.

f. Debe compilar y redactar definitivamente los partes de labor, memorias, estadísticas, etc., preparadas por sí o con intervención de las oficinas encargadas de los estudios en materia tributaria.

En la enumeración efectuada, no se agota el cúmulo de tareas que debe afrontar la oficina de despacho, pero basta como elemento indiciario de su importancia y de la necesidad de dotarla de personal idóneo y medios materiales suficientes.

2. Resoluciones: comprende, en general, la consideración de las actuaciones promovidas en materia estrictamente tributaria y, muy en especial, los casos contenciosos, que se plantean particularmente por contribuyentes o responsables de la obligación fiscal. Si bien el ámbito de su intervención está condicionado al procedimiento al cual se sujeta la dirección, de conformidad con las normas legales correspondientes, resulta aceptable señalar algunos aspectos típicos de su labor:

a. Debe contar con personal que posea conocimientos integrales en la materia. El plantel que constituya la pertinente oficina debe ser capaz de abocarse, indistintamente, a las cuestiones que se plantean para todo tipo de gravamen.

b. Debe proyectar las resoluciones previo informe técnico y dictámenes legales. En tal sentido, debe procurarse que a la oficina de resoluciones lleguen los actos cuando se encuentren compendiados todos los elementos necesarios para resolver.

c. Debe tener independencia de criterio. Si bien habitualmente habrá de sujetarse a los informes vertidos por las dependencias específicas para cada gravamen, puede disentir con ellos y decidir con propia opinión. Las resoluciones deben ser fundamentadas debidamente, más aún en los casos en que deciden planteos contenciosos en los que el sujeto pasivo ha presentado alegaciones o descargos. La solución debe ser expresada en forma clara y concisa, evitando la consideración ligera de los casos "sub examen", actitud a la que es propensa la administración por comodidad o rutina.

d. Debe depender directamente de la dirección, ya que por la naturaleza de sus funciones, deberá guardar estricta equidistancia de las demás dependencias. Por otra parte, salvo la providencia de mero trámite, el grueso de su labor está constituida por resoluciones -cuya refrenda efectuará-, que serán suscriptas por el director en forma exclusiva.

Aparte de lo manifestado, resultará provechoso que la oficina pertinente cuente con un registro de resoluciones y un archivo de antecedentes en los que se puede incluir el fichaje de los casos resueltos, la jurisprudencia administrativa y judicial, la doctrina y la legislación. Será menester, igualmente, que tenga su propio material bibliográfico o, en caso contrario, el fácil acceso a toda fuente de información sobre la materia de su competencia.

IV. ADMINISTRACION DE LOS TRIBUTOS BASICOS

En los sistemas tributarios vigentes en las jurisdicciones del país a nivel provincial -incluyéndose por razones de similitud el Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sud-, existen varios impuestos que son comunes y que han sido establecidos con características similares. Se trata del impuesto inmobiliario básico y adicional; el impuesto a las actividades lucrativas; el impuesto a la transmisión gratuita de bienes; el impuesto de sellos; el impuesto a los automotores; el impuesto a la energía eléctrica consumida, etc.

La coincidencia en algunos de ellos se extiende asimismo a su importancia, ya que han pasado a ser los fundamentales por su mayor rendimiento. A estos tributos -impuesto inmobiliario básico; impuesto inmobiliario adicional; impuesto a las actividades lucrativas- se les denominará básicos en este análisis, haciéndose resaltar los aspectos más importantes de su gobierno por parte de la dirección de rentas.

Las consideraciones teóricas relativas a cada impuesto no serán aquí expresadas, dado que dicho tópico es tratado "in extenso" en la segunda parte de este trabajo.

Sentada esta premisa, se examinará el tema encuadrándolo en cuatro títulos: I) Individualización del contribuyente; II) Cobro del impuesto; III) Contralor del impuesto y IV) Consideraciones finales.

A. Impuesto inmobiliario: la labor de la dirección de rentas, en relación con este impuesto, puede cumplirse en dos facetas: catastral e impositiva. De las dos, sólo la segunda será examinada, entendiendo que el estudio del catastro propiamente dicho, por su contenido y sus finalidades, que de ningún modo son exclusivamente tributarias, excedería las proposiciones de este capítulo.

I. Individualización del contribuyente: de acuerdo con la forma como está legislado el impuesto inmobiliario en las distintas jurisdicciones, se deben distinguir dos gravámenes: uno de tipo real denominado comúnmente "inmobiliario básico" y otro de tipo personal llamado "inmobiliario adicional". Estos suelen coexistir en un mismo sistema tributario.

Para cada uno de los impuestos señalados, se dará una forma particular de individualización del contribuyente, a saber:

a. Para el llamado inmobiliario básico, a cada propiedad inmueble corresponderá una determinada nomenclatura catastral que ha sido proporcionada por el catastro jurídico. Igualmente le será asignada un número de orden que se conoce comúnmente como "partida".

Para cada partida será abierta una cuenta corriente en la que se reflejará el cumplimiento de la obligación fiscal. De esta manera, se completa la ubicación del sujeto pasivo mediante un proceso que es encarado desde adentro por la administración. Este hecho se da casi exclusivamente en este impuesto, facilitándose el empadronamiento gracias no sólo a la labor del catastro sino también al intercambio de antecedentes con las oficinas encargadas de registrar las mutaciones operadas en el dominio y la constitución de derechos reales.

b. En relación al denominado inmobiliario adicional, en el común de las legislaciones que lo han establecido, el hecho imponible se configura cuando un mismo contribuyente tiene en su haber patrimonial un inmueble o un conjunto de ellos, cuya valuación supere una cifra determinada generalmente por la ley impositiva. Se introduce aquí un elemento que dificulta la individualización. No sucederá ya como en el inmobiliario básico para el cual -por lo menos teóricamente-, corresponderán tantos contribuyentes cuantas parcelas haya catastralmente ubicadas. Para establecer quién es contribuyente y quién no, la administración debe efectuar una previa selección considerando las valuaciones. Y esta tarea, que si bien puede resultar factible a una provincia pequeña, se complica grandemente en las muy extendidas. Más penosa se hace esta labor si se considera que los mínimos no imponibles suelen no ser estáticos y que, por consiguiente, debe repetirse la selección tantas veces como sean las modificaciones que se introduzcan a la ley impositiva.

Las jurisdicciones han encontrado una vía de solución al problema planteado, obligando al sujeto pasivo a que presente declaración jurada en forma anual, declarando su patrimonio inmobiliario -descontado que en los casos en que están alcanzados por el impuesto-, autoliquidando el importe que le corresponda pagar. Con cada declaración jurada se abrirá un "padrón" o "partida", con su consiguiente legajo y cuenta corriente, con lo que se dará cumplimiento a la registración.

Analizada en forma sucinta la individualización del contribuyente para cada uno de los impuestos inmobiliario citados, resulta apropiado mencionar algunos aspectos que deben tenerse en cuenta para hacer el sistema más eficaz, a saber:

1. Debe confeccionarse fichero alfabético. Este elemento resulta muy importante en relación con el impuesto inmobiliario adicional ya que, de otro modo, la individualización del contribuyente queda al azar de la presentación voluntaria de los mismos. El fichero debe ser actualizado constantemente, para lo cual se requiere el intercambio constante de datos con las oficinas encargadas de la registración del dominio.

2. Debe confeccionarse un fichero de sujetos exentos. Se hace indispensable para el despacho de los certificados de deuda, evitando así la información de deuda ficticia.

3. La cuenta corriente debe ser el fiel reflejo de la situación fiscal del contribuyente. Sobre la base de las remesas bancarias debe jurnalizarse el asiento de los pagos. De tal modo, se agiliza notablemente cualquier trámite relacionado con pedidos de deuda, liquidaciones y liberaciones de certificados.

4. Las cuentas corrientes deben estar centralizadas en una oficina única. Se trata de antecedentes de gran valor cuya vigilancia ha de ser estricta. Por otra parte, se evita la multiplicidad de trámites y diluye menos la responsabilidad de los empleados intervinientes en el despacho.

5. De contar con los medios necesarios, el asiento de las cuentas corrientes debe ser doble: en la central y en cada una de las delegaciones, distritos o receptorías. Esta afirmación se ve corroborada tratándose de estados muy extendidos y donde la propiedad se moviliza en forma intensa.

6. Debe practicarse una revisión periódica de las cuentas corrientes con vistas al contralor. Si bien se acepta que esta medida resulta difícil de cumplir en el caso de provincias con gran número de partidas, para cuyo caso se requiere una mecanización adecuada, es posible en otras de menor cuantía. De todos modos, la administración, en este aspecto, no debe permanecer inactiva descuidando la verificación interna.

II. Cobro del impuesto: Como ocurre respecto cualquier otro gravamen de sus mismas características, la oportunidad del cobro tiene dos variantes: la percepción dentro de los plazos generales que se fijan anualmente y el cobro en el momento en que se produce una operación vinculada al inmueble. La primera responde a la fijación de la exigibilidad de la obligación fiscal y la segunda aparece más bien como una consecuencia de las medidas de contralor establecidas por la administración para asegurar la percepción de las rentas fiscales.

Respecto la primera:

1. Debe establecerse un plazo único anual para el cobro en relación a toda la jurisdicción. Debe ser lo suficientemente prolongado como para no causar inconvenientes y molestias al contribuyente y como para no ser necesario su prórroga, salvo circunstancias de fuerza mayor. Es ya común que la administración fije plazos y no los respete en cuanto a su vencimiento improrrogable. Esto no solamente causa trastornos sino que educa mal al contribuyente que se acostumbra a esperar la prolongación de los plazos, dejando para último momento el pago.

2. Debe descentralizarse -con las debidas garantías-, el lugar del pago, para facilitar al contribuyente cumplir con el mismo. Esta medida redundará siempre en beneficio de la recaudación, pues dará comodidad al sujeto pasivo.

3. La percepción debe hacerse con la intervención de reparticiones bancarias y, en caso de no existir en el lugar fijado para el pago, se dará a las oficinas allí exis

tentes carácter de recaudadoras.

4. Convendrá destacar durante el período de cobro a empleados que asesoren a los contribuyentes si ello no fuera posible a través del personal estable radicado en los puntos donde se efectúa el pago. Si no es factible cumplir esta medida en cada localidad, podrá dividirse el trabajo por zonas. La conveniencia de esta iniciativa se puede ver en las jurisdicciones en las que la educación fiscal del contribuyente no los habilita para cumplimentar por sí solos los trámites respectivos.

5. Para el caso en que sea necesario llenar formularios o declaraciones juradas, deberán confeccionarse con la mayor simplicidad dentro de las pautas que admitan la información que en ellos debe volcarse. Resultará favorable acompañar con la documentación las instrucciones necesarias.

6. Deberá darse amplia publicidad al período de cobro, buscando en tal sentido no solamente la difusión por los medios específicos -diarios, radio, televisión, etc. -, sino solicitando la cooperación de las entidades económicas que agrupan a los contribuyentes.

Respecto la segunda:

1. Debe exigirse la constancia del pago del impuesto hasta el momento de realizarse o inscribirse los actos vinculados a los inmuebles. En tal caso, aunque no hubiera vencido la obligación fiscal del año se considera exigible. De esta forma, gracias a la movilidad en el dominio de los inmuebles y a la constitución de derechos reales, se va produciendo una depuración de las deudas que si bien es parcial, coadyuva en el mantenimiento de la actualización de las cuentas corrientes.

2. La información de la existencia de deuda atrasada debe encararse como previa a la instrumentación de los actos. A posteriori de cumplidos los resultan inconvenientes por los trastornos que puede acarrear al escribano y a las partes. No resulta extraño que en muchas oportunidades ni el mismo contribuyente conozca su débito que, inclusive, puede haberse visto incrementado por la construcción de mejoras cuya evaluación fiscal puede ser posterior a su denuncia.

3. Debe correlacionarse la información de la deuda con la ubicación de las fichas de cuenta corriente. En lo posible, debe buscarse la descentralización para agilizar el despacho de los pedidos pertinentes, sin perjuicio de la concentración en una sola oficina, como se expresó más arriba.

4. Debe facilitarse la expedición de las liquidaciones respectivas, como así también la constancia de pago o liberación. Con la actualización de las cuentas, la información resultará certera y se evitará repetir los trámites por errores en el despacho.

5. Tanto la individualización catastral de las parcelas como los datos del contribuyente deben ser claros, para facilitar el posterior volcamiento de los pagos que consten haberse efectuado por el recibo "supletorio" y servir como elemento de prueba del cumplimiento de su obligación por parte del contribuyente.

III. Contralor del cumplimiento: la manera más eficiente de educar al sujeto pasivo para que no rehuya su obligación fiscal, es demostrar que la administración ejerce una permanente vigilancia sobre él. Más que la aplicación de sanciones por el incumplimiento, importa la tarea preventiva.

Dicha labor es encarada por la administración en la doble faz de fiscalización interna y externa. Sobre el particular pueden hacerse resaltar los siguientes aspectos:

1. La fiscalización interna debe hacerse sobre la base de la revisión y actualización de legajos y cuentas corrientes, procediendo a extraer y documentar la deuda que pudiera existir, para intimar su pago al contribuyente remiso. En el impuesto inmobiliario básico, como ya se ha señalado, la posición del órgano recaudador es inmejorable en cuanto al contralor, pues obran dentro de él los mayores elementos de juicio. La tarea no es tanto de individualización del contribuyente como de contralor de la percepción. En lo que respecta al inmobiliario adicional, será necesario indagar en el fichero alfabético en el cual deben constar el mayor número posible de datos que permitan ubicar correctamente a aquéllos.

2. Sin perjuicio de la extracción de deuda atrasada referida en el punto anterior, debe tomarse inmediata intervención con la deuda "año corriente". A tal fin, es conveniente disponer la devolución de los recibos impagos transcurrido un plazo prudencial, para proceder a la intimación de pago y en caso negativo, la promoción del juicio de apremio. Para evitar la dilación en las medidas indicadas, debe constituirse al propio recibo de pago en título ejecutivo, sin que sea necesario su volcamiento a otro formulario especial.

3. La vinculación con las oficinas catastrales y las registrales debe ser constante. Cualquier modificación puede significar una alteración del cargo del impuesto a una sustitución de contribuyente.

4. Resulta conveniente tomar algunas medidas de contralor de carácter preventivo. Puede exigirse la comprobación del pago del impuesto antes de realizar ciertos trámites administrativos o bancarios. Igualmente, gracias al entrelazamiento de las funciones de las distintas dependencias, puede ponerse a cargo de algunas de ellas la referida exigencia.

5. La cooperación de las autoridades municipales tiene también singular importancia. Es posible establecer el intercambio de datos referidos a propiedad inmueble, como igualmente comprobar el cumplimiento de las obligaciones previo a la realización de trámites municipales.

6. Debe verificarse con cierta frecuencia la subsistencia de las causales que motivaron, en cada caso particular, exenciones o desgravaciones. La inspección externa juega aquí un importante papel, ya que internamente no resulta efectivo hacer este contralor.

7. Cuando las modificaciones operadas en la propiedad -introducción o eliminación de mejoras-, deban ser declaradas por el contribuyente, resultará necesario procurar la comprobación inmediata de la corrección de los datos expuestos en la documentación correspondiente. Esto será tanto más necesario cuanto distantes sean las tareas de relevamiento catastral y avalúo general de la propiedad.

IV. Consideraciones finales: es indudable que gran parte de la responsabilidad en la correcta administración de los tributos, le cabe al órgano ejecutivo. Pero no resulta obvio señalar que sin una legislación tributaria clara y sencilla, aquella tarea no podrá realizarse fácilmente.

En tal sentido, pueden indicarse las siguientes normas:

1. Las bases fundamentales del impuesto (hecho imponible, base imponible y alícuota), deben estar establecidas con claridad.

2. Cuando se impongan recargos o desgravaciones, debe tenerse muy presente las consecuencias administrativas que pueden acarrear. Ello no significa supeditar la norma impositiva a la comodidad del órgano recaudador, pero sí formularla de modo tal que no cree complicaciones innecesarias que, en definitiva, redundarán en su perjuicio.

3. La ley no debe retacear facultades al órgano ejecutivo. La integralidad de la función de recaudación debe quedar en sus manos.

4. En la parte que no significa tratamiento fiscal propiamente dicho, cuyas modificaciones responden a las necesidades financieras del gobierno, debe buscarse la más prolongada permanencia de las normas tributarias.

5. Las normas reglamentarias de los digestos tributarios deben ser lo suficientemente explícitas como para servir de guía al contribuyente en la aplicación al caso concreto, de las normas generales de aquéllos.

B. Impuesto a las actividades lucrativas: el manejo de la recaudación de este impuesto no es similar al del inmobiliario. Para éste existen elementos certeros, varios de los cuales son elaborados por la propia administración, dejando poco margen a la voluntad del contribuyente. En el impuesto que nos ocupa, por el contrario, se da un extendido campo dentro del cual el sujeto pasivo puede maniobrar, obligando a la administración a una constante y dificultosa tarea de verificación, sin cuya ayuda se otorgaría un "bill de indemnidad" a

la evasión. Baste expresar para su demostración que la base imponible y el tratamiento fiscal, son declarados por el sujeto pasivo mediante declaración jurada, en la mayor parte de los casos sin intervención administrativa.

Por las razones indicadas, la labor acusa una dinámica particular en relación a este tributo, cuyas características se considerarán en los párrafos siguientes.

Al igual que para el impuesto inmobiliario, se analizarán tres temas fundamentales, a saber: I. Individualización del contribuyente; II. Cobro del impuesto y III. Contralor del cumplimiento. El punto IV. Consideraciones finales, se da por reproducido por ser sus proposiciones comunes a este tributo que ahora se trata.

I. Individualización del contribuyente: como se manifestara al comienzo, es el contribuyente quien debe presentarse al fisco denunciando su actividad imponible o su calidad de exento. El padrón correspondiente se irá formando, entonces, sobre la base de tales declaraciones que, habitualmente, son bajo juramento. Con la documentación aportada se formará un legajo, el cual, con un número de inscripción, será el que compendie todo lo relativo al contribuyente, desde la iniciación hasta el cese definitivo.

Sin perjuicio del legajo y para facilitar la tarea, puede llevarse un fichero por orden alfabético, en el que constará el nombre y apellido del contribuyente, sus otros datos filiatorios, la inscripción, su domicilio, el rubro explotado y la fecha de iniciación de actividades. Estos ficheros son de utilidad para la evacuación de informes que no requieren estudios de legajo y para trabajos de estadística. Inclusive, son un valioso elemento de contralor interno.

Otras consideraciones sobre este particular, son:

1. Si la administración se halla descentralizada en distritos, delegaciones o receptorías, debe buscarse la radicación local de ficheros y legajos. Ello, sin perjuicio de que en la central se lleve otro juego de fichas. Es indudable que tal descentralización resultará beneficiosa para el contribuyente, para agilizar cualquier tramitación de asuntos vinculados a su situación fiscal, a la par que facilitará las tareas de inspección.

2. Computando la hipótesis dada en el punto anterior, cada oficina local deberá llevar un padrón general de los contribuyentes de su zona, el cual debe ser actualizado en oportunidad del cobro anual del gravamen. Las mutaciones que pudieran operarse en las inscripciones, deben ser comunicadas a la central para ser asentadas en su fichero básico.

3. Por la importancia que tienen en la recaudación de este impuesto, resulta conveniente que se lleve también un fichero alfabético de agentes de retención, con el cual poder verificar el cumplimiento de sus obligaciones.

4. Como se expresó con respecto al impuesto inmobiliario, los asientos de pago deben estar constantemente actualizados. Más aún, teniendo en consideración que la certificación de libre deuda es requerida habitualmente en caso de transferencias u otras operaciones comerciales.

II. Cobro del impuesto: el gravamen se paga comunmente de una sola vez -salvo la exigencia de anticipos-, durante el plazo general de cobro o a través de agentes de retención, con reajuste oportuno. También en el caso de cese total de actividades o traslado fuera de la jurisdicción, se adelanta el vencimiento y se exige el pago.

Para el caso de plazo general de percepción; excepción hecha de anticipos, son válidas las consideraciones efectuadas en los puntos 1 a 6 relativos al impuesto inmobiliario. Además, a ello puede agregarse:

1. Debe asesorarse convenientemente al contribuyente en las oficinas de la dirección de rentas. El impuesto a las actividades lucrativas plantea numerosos problemas en la determinación del tratamiento fiscal, implicando dificultades para el sujeto pasivo. Lo mejor es destacar personal idóneo en las distintas oficinas receptoras para que asista al contribuyente. Igualmente debe darse amplia difusión a las instrucciones confeccionadas al efecto.

2. Debe buscarse la cooperación de las entidades que agrupan a las distintas actividades gravadas, para que por su intermedio se realice un previo contralor de las declaraciones impositivas de sus asociados. Nadie mejor que ellos mismos para saber si los datos denunciados son correctos. Por otra parte, esta prevención les resultará en definitiva beneficiosa.

3. Con la ayuda de los padrones actualizados en cada período de cobro, es útil remitir a los contribuyentes la documentación que debe ser confeccionada junto con las boletas de pago. El sujeto se siente de esta forma individualizado y el efecto general será un mayor cumplimiento.

En lo que respecta al adelanto de la obligación por cese o traslado, las medidas a tomar debe tener el carácter de previas y, al igual que para el impuesto inmobiliario, establecer el contralor en relación a la inscripción de actos vinculados a las explotaciones gravadas.

III. Contralor del impuesto: las tareas de verificación e inspección acusan singular importancia en relación con este impuesto. También se cumple interna y externamente, pudiendo señalarse los siguientes aspectos de relevancia:

1. Vencido el plazo de cobro del impuesto, corresponde encarar la primera verificación, destinada a comprobar con el padrón a la vista, cuáles han sido los contribuyentes que no han cumplimentado su obligación. Esta acción debe ser in

mediata y ser seguida de la correspondiente intimación. Para el caso de absoluto silencio del contribuyente, no es posible remitir la deuda a ejecución, pues se desconoce su monto. En cambio, sí es factible disponer la inspección de aquél, promoviendo la determinación de su débito.

2. Para comprobar si aparte de los contribuyentes que figuran en el padrón, hay otros no registrados que tampoco han cumplido, es acertado requerir la pertinente información de los municipios ante los cuales aquéllos han debido cumplimentar trámites de habilitación. El intercambio de antecedentes con las autoridades municipales resulta provechoso por la íntima relación de éstas con los sujetos gravados.

3. La tarea de inspección, ya sea del impuesto del "año corriente", como de años atrasados, debe ser continuada y, en lo posible, abarcar toda la jurisdicción.

4. La comprobación del cumplimiento debe abarcar igualmente a los agentes de retención o de recaudación. Es conveniente confeccionar índice de los mismos inspeccionándolos en forma habitual.

5. Sin perjuicio de la labor integral acometida por la inspección externa, es conveniente realizar periódicas revisiones de legajo en forma interna para comprobar los guarismos denunciados en forma comparativa por actividad, buscando pautas que permitan descubrir diferencias omitidas.

Otros aspectos importantes de la tarea de fiscalización impositiva de éste y otros impuestos, se comentan más ampliamente en la tercera parte de este trabajo.

V. ADMINISTRACION DE OTROS TRIBUTOS

La ejemplificación que se ha dado precedentemente con respecto al impuesto inmobiliario básico y adicional y al impuesto a las actividades lucrativas, se ha hecho sobre la base de que ambos impuestos implican una vinculación más o menos permanente del contribuyente con el fisco, circunstancia que obliga al órgano ejecutivo a mantener un complejo sistema de registros, legajos y demás elementos de individualización.

No sucede lo mismo con otros impuestos y las tasas retributivas de servicios en los cuales la vinculación no tiene permanencia y, por lo tanto, la confección de registros sólo tendrá el valor de un archivo de antecedentes.

En cuanto a las contribuciones por mejoras, están en situación intermedia: existe una vinculación sujeto pasivo-fisco pero por tiempo limitado, es decir, hasta que se produzca la cancelación de la cuenta correspondiente. La registración se hace por partidas o cuentas en forma similar a la que se ha explicado con respecto al impuesto inmobiliario básico.

Para todos estos gravámenes, la acción administrativa debe estar dirigida no tan to a la individualización del contribuyente, cuanto al cobro y contralor de aquéllos. No es posible dar reglas especiales para cada uno de ellos dado su extenso número, pero en general le son aplicables las normas que se indicaran para los llamados impuestos básicos.

Como indicaciones útiles puede expresarse que resulta conveniente establecer algún tipo de contralor para cada gravamen, ya que no es aceptable en este aspecto la impasividad del fisco. Estas medidas se pueden cristalizar a través del pedido de certificaciones de libre deuda, intervención de oficinas visadoras, liquidación previa del gravamen, obligatoriedad de la consulta, etc. Para el caso de que el contralor sea "a posteriori", la acción administrativa debe ser inmediata para que sea realmente efectiva.

VI. EL APREMIO FISCAL

Como se dijera oportunamente, la educación del contribuyente para el correcto cumplimiento de sus obligaciones, está supeditado en gran parte a la eficiencia que muestre la administración en su vigilancia y contralor. Si bien importa fundamentalmente la acción preventiva no debe descuidarse lo represivo y, en especial, la ejecución forzada de los créditos impagos.

Si falla la administración en la exigencia última frente al sujeto pasivo, estarán dadas las condiciones para que se aumente la evasión al amparo de la inoperancia del sistema fiscal. Por esta circunstancia, el apremio judicial habrá de ser realmente eficaz, respetándose las siguientes normas:

1. El apremio fiscal se llevará a cabo a través de un cuerpo de profesionales con mandato suficiente como para intervenir en todas las secuencias de los juicios. Es común que el crédito fiscal deba ser llevado a verificar en concurso de acreedores, quiebras, etc., o ser discutida su exigencia en todas las instancias del procedimiento. El abogado fiscal debe contar con amplia libertad de actuación, sin perjuicio de los contralores a que hubiera menester por la inspección del apremio y la propia dirección de rentas.
2. Los abogados fiscales deben informar en forma periódica del estado de las ejecuciones, confeccionándose los pertinentes ficheros de individualización. Sobre la base de éstos la dirección de rentas recibirá la información de las alterativas de la deuda ejecutada.
3. Los profesionales deben estar radicados en las zonas a las que corresponde el departamento judicial donde ejercitan su mandato. En el lugar de su residencia deben atender habitualmente las solicitudes de los contribuyentes en relación con los juicios instaurados.

4. La remisión a juicio de los r cibos impagos, como así también de la deuda que emerja de actuaciones administrativas, debe ser inmediata. Debe buscarse la forma de obtener con celeridad el título ejecutivo, pero cuidando de que se ajusten a las prescripciones legales que los rigen.

5. Los títulos ejecutivos deben ser perfectos, indicando correctamente el nombre y domicilio del ejecutado y el monto del crédito fiscal. Debe evitarse desde todo punto de vista las ejecuciones de créditos ficticios o con títulos ejecutivos incompletos o confeccionados con violación de las formas legales que obligan al fisco a desistir del proceso y soportar las costas.

6. La remisión de la deuda a juicio debe ser efectuada en último extremo y sobre la seguridad de que est n cumplidas todas las tentativas administrativas para conseguir su pago. La ejecución es una medida excepcional que encara el fisco y debe estar revestida de la mayor seguridad en el sentido de que no existen vicios de fondo o forma que la anulen o hagan injusta.

7. La ejecución fiscal debe ser definitiva e irrenunciable hasta la obtención del pago de la deuda. Dadas las condiciones de seguridad a que se ha aludido en el punto anterior, el juicio debe seguirse hasta su culminación, sin aceptarse nuevas prórrogas o pedidos de refinanciación. Si es necesario, se tomarán medidas precautorias (embargos e inhibiciones) y se ejecutará la sentencia en bienes del deudor. De otra forma, la actitud fiscal pierde seriedad y el apremio carece de eficacia ejemplificadora.

8. La dirección de rentas no debe perder en ningún momento la vigilancia de los créditos. Debe llevarse el cómputo de los importes que se mandan a juicio y tener un resumen periódico de las sumas que se perciben. La oficina encargada de la ejecución judicial debe informar en forma permanente sobre los trámites cumplidos.

9. Resulta conveniente no remitir a ejecución deudas de montos muy inferiores. Aparte de recargar la tarea de los apoderados del fisco con juicios sin importancia, se efectúan gastos que no se verán compensados con la acción judicial.

10. Debe crearse una inspección del apremio que recorra los distintos departamentos judiciales, vigilando el movimiento de las carteras fiscales, produciendo informe sobre el estado de las mismas en forma periódica.

VII. FISCALIZACION: VERIFICACION E INSPECCION

El tratamiento de este tema resulta de gran interés práctico y con ello se completa la consideración de las funciones a cargo de la dirección de rentas. Su importancia ha dado lugar a que se le conceda un tratamiento preponderante en este trabajo, por cuya razón la tercera parte de esta obra le estará dedicada íntegramente, haciéndose por consiguiente, en este punto, remisión a ella.

Capítulo Tercero

ESQUEMAS DE ORGANIZACION

I. CONSIDERACIONES GENERALES

En los capítulos anteriores se ha efectuado una semblanza sucinta de la organización y funcionamiento de la dirección de rentas. No se consideró la estructura que pueda adoptar ese organismo para cumplimentar sus funciones, ya que depende en gran medida de la problemática tributaria y de la envergadura del aparato administrativo de cada provincia.

Tampoco se agotó ni profundizó la temática en lo que respecta a la totalidad de la tarea a su cargo, considerándose conveniente referirse sólo a las que, por su mayor relevancia, merecen ser puestas de manifiesto.

Por esa razón, en este último capítulo, al referenciar las distintas estructuras -complejas o sencillas-, que puede adoptar el órgano recaudador, se completan los esquemas posibles con la mención de las distintas tareas que cada dependencia puede cumplir, pretendiéndose con esto complementar lo expresado en los precedentes capítulos.

Se muestran tres modelos que expresan distinta complejidad, desarrollándose solamente el más completo, ya que cualquier otro esquema de organización, significará una derivación más simplificada de aquél.

II. MODELO 1

Dirección de Rentas

Dependen directamente:

Dirección de Impuestos

Dirección del Interior

Dirección Administrativa y Contable

Dirección de Imposición Inmobiliaria

Dirección de Despacho General

Dirección de Asuntos Legales

Dirección de Impuestos

a) Departamento de Despacho y Resoluciones :

División Resoluciones y Despacho
División Informes, Trámites y Registro

b) Departamento de Asesoría:

c) Departamento de Sellos :

División Resoluciones y Despacho
División Instrumentos Públicos
División Instrumentos Privados
División Control de Declaraciones Juradas
División Sumarios

d) Departamento Impuesto a los Automotores :

División Cuentas Corrientes
División Ordenamiento y Verificación
División Despacho y Resoluciones

e) Departamento Impuesto a las Actividades Lucrativas y Leyes Especiales :

División Despacho y Resoluciones
División Registración y Estadística. (Actividades Lucrativas y Leyes Especiales)

f) Departamento de Impuesto a la Transmisión G. de Bienes:

División Administrativa
División Apoderados Fiscales (Liquidaciones)
División Control
División Despacho Judicial y Aceptación de pagos.

Dirección del Interior

a) Departamento de Fiscalización:

División Inspección
División Revisión
Cuerpo de Inspectores

b) Departamento del Interior:

División Administración
División Contralor de Distritos

c.) Delegaciones:

División Administrativa
División Impositiva
Relator Letrado
Oficinas de Distrito

d) Supervisión

e) Departamento de Despacho:

División Estadística y Porcentajes

Dirección Administrativa y Contable:

a) Departamento Contable:

División Administrativa y Despacho
División Remesas e Ingresos
División Contabilidad
División Giros y Valores
División Tesoro

b) Departamento de Compilación Mecánica

División "Hollerit"
División Transferencias

c) Departamento de Plazos:

División Despacho y Resoluciones
División Liquidaciones y Control
División Administrativa

d) Departamento Despacho y Administración:

División Despacho
División Automotores
División Registro Patrimonial
División Taller de Imprenta
División de Gastos y Proveeduría

e) Departamento de Personal:

División Despacho
División Movimiento y Fichero
División Asistencia, Licencias, Carpetas médicas.

Dirección de Imposición Inmobiliaria

a) Departamento Despacho y Resoluciones:

División Trámites Generales
División Resoluciones
División Administrativa

b) Departamento Inmobiliario Básico:

División Despacho y Mesa de Entradas
División Certificaciones y Liberaciones
División Liquidaciones
División Extracciones e Intercalaciones
División Exenciones y Deuda Atrasada
División Control de Pagos

c) Departamento Adicional Inmobiliario:

División Empadronamiento
División Expedientes
División Liberaciones y Liquidaciones
División Despacho

d) Departamento Tasas y Contribuciones:

División Afirmados y Mejoras
División Servicios Sanitarios
División Liberaciones y Liquidaciones
División Control y Registro de Pagos
División Despacho y Mesa de Entradas

Dirección de Despacho General

a) Departamento Actuaciones Generales y Expedientes:

División Control

b) Departamento de Normatización y Estudio:

División Biblioteca

c) Departamento de Informaciones y Trámite

División Mesa de Entradas y Notificaciones
División Correspondencia
División Trámites
División Administrativa

III. MODELO 2

Dirección de Rentas

Secretaría General

Inspección General

Departamento de Administración y Contabilidad

Departamento Inmobiliario

Departamento de Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes

Departamento de Sellos

Departamento de Impuestos Varios

SECRETARIA GENERAL:

Jefatura de Despacho
División Resoluciones
División Mesa de Entradas y Archivo
Asesoría

INSPECCION GENERAL:

Jefes de Zonas - Inspectores y Fiscalizadores
Oficinas descentralizadas

DEPARTAMENTO DE ADMINISTRACION Y CONTABILIDAD:

División Contable - Remesa e Ingresos
- Contabilidad
- Tesoro
- Despacho
- Plazos
- Giros y Valores

- División Administrativa - Administrativa y Despacho
- Personal
- Gastos Proveeduría y Patrimonio
- Mecanización
- Impresiones y distribución

DEPARTAMENTO INMOBILIARIO:

División Impuesto Inmobiliario Básico

- Cuentas corrientes
- Liquidaciones
- Certificaciones y Liberaciones
- Control y Asiento de Pagos

División Impuesto Inmobiliario Adicional

- Registro y Empadronamiento
- Cuentas corrientes
- Certificaciones, Liberaciones y Liquidaciones

División Tasas y Contribuciones:

- Servicios Sanitarios
- Afirmados y Mejoras
- Liberaciones y Liquidaciones
- Mejoras

División Despacho

DEPARTAMENTO DE IMPUESTO A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES:

División Administrativa

División Apoderados

División Control

DEPARTAMENTO DE SELLOS:

División Administrativa y Despacho

División Instrumentos Públicos

División Instrumentos Privados

Inspección de protocolos - Control de dominio.

DEPARTAMENTO DE IMPUESTOS VARIOS:

División Administrativa y Despacho:

- Mesa de Entradas
- Registro de contribuyentes
- Consultas

División Impuesto a las Actividades Lucrativas

- Sector Revisión General** - Revisión y Control de pagos
 - Sumarios y Liquidaciones

Sector Fichero, Cuentas Corrientes y Legajo

División Impuesto a los Automotores:

Sector Cuentas Corrientes
Sector Ordenamiento y Verificación

División Gravámenes Varios:

- Impuesto al Consumo de Energía Eléctrica
- Impuesto a los Espectáculos Públicos

División Impuesto a la Producción Agropecuaria:

Sector Fichero, Cuentas Corrientes y Legajo
Sector Revisión General

IV. MODELO 3

Dirección de Rentas :

Secretaría General

Inspección General

Departamento de Administración y Contabilidad

Departamento General de Gravámenes

SECRETARIA GENERAL

División Despacho y Resoluciones
División Mesa de Entradas y Archivo
Asesoría

INSPECCION GENERAL

Inspectores - (Inspección de Distritos)
Oficinas y Agencias del interior

DEPARTAMENTO DE ADMINISTRACION Y CONTABILIDAD

Oficina de Contabilidad - Despacho
- Remesa e Ingresos
- Contabilidad, plazos y Tesoro

Oficina de Administración
- Despacho y Administración
- Mecanización e impresiones

DEPARTAMENTO GENERAL DE GRAVAMENES

Oficina de Despacho - Mesa de Entradas
- Registro de Contribuyentes

Oficina de Impuesto a las Actividades Lucrativas y a la producción agropecuaria - Revisión General
- Fichero, legajo y Archivo

Oficina de Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes
- Administrativa y control
- Apoderados

Oficina de Sellos - Despacho e instrumentos privados
- Instrumentos Públicos

Oficina de Impuesto Inmobiliario, Servicios Sanitarios, Afir-
dos y Mejoras - Cuentas corrientes
- Control y asiento de pagos
- Certificaciones, liberaciones y liquidaciones

Oficina de Impuesto a los Automotores:
- Cuentas corrientes
- Ordenamiento y verificación

Oficina de Impuestos Varios - Energía eléctrica
- Espectáculos públicos
- Turismo

V. DESARROLLO DEL MODELO 1

Director de Rentas

Funciones

Las funciones que corresponden al Director de Rentas, son de dos clases: una, vinculada a materia impositiva, y la otra relativa a atribuciones administrativas.

Respecto a las funciones en materia impositiva, los códigos fiscales establecen que todas las funciones referentes a la determinación, fiscalización, recaudación, devolución de los impuestos, contribuciones y tasas establecidas en los respectivos códigos u otras leyes fiscales especiales, así como la aplicación de sanciones por infracciones a las leyes fiscales, corresponderán a la Dirección de Rentas. Estableciéndose asimismo que todas las facultades y poderes atribuidos por el Código Fiscal a las Direcciones, serán ejercitadas por los respectivos Directores.

Las funciones que ejerce el Director, respecto a esta materia, son las siguientes:

- a. Interpretar las leyes y disposiciones tributarias; resolver las cuestiones que se susciten en la aplicación de las normas fiscales, recaudar los tributos e ingresos del Estado.
- b. Dictar normas de interpretación y aplicación con carácter general, de las disposiciones tributarias que sean de su competencia.
- c. Proponer las reformas a las leyes fiscales y sus reglamentaciones.
- d. Establecer los procedimientos para la recaudación y control de los gravámenes.
- e. Disponer el cobro ejecutivo de las deudas por gravámenes de su competencia.
- f. Establecer los plazos para el ingreso de los gravámenes y acordar facilidades para su pago, aplicar multas por infracciones fiscales y efectuar todos aquellos actos que sean conducentes a la realización de los fines del organismo.

En lo que se refiere a atribuciones administrativas, podemos indicar:

- a. Estructurar la repartición, estableciendo su organización funcional, requiriendo la autorización correspondiente. Dictar, al efecto, su reglamento interno.

- b. Proponer las medidas relativas al movimiento del personal.
- c. Aplicar o proponer sanciones disciplinarias.
- d. Ejercer directa o indirectamente la vigilancia y control de las funciones que se encomiendan al personal, estableciendo los horarios de trabajo y los destinos pertinentes.
- e. Disponer gastos que sean necesarios conforme a la autorización presupuestaria.
- f. Formular el presupuesto de la repartición.
- g. Dar a publicidad el resultado de la recaudación y las normas impositivas, su interpretación e instrucciones con destino a los encargados de su aplicación y a los sujetos a su cumplimiento.
- h. Elevar, durante el mes de marzo, una memoria descriptiva de los trabajos realizados y los datos de la recaudación obtenida en el ejercicio anterior.

Dirección de Impuestos

Funciones

- a. Interpretar, aplicar y controlar los impuestos a las actividades lucrativas, a la producción agropecuaria, a la transmisión gratuita de bienes, a los automotores, a los espectáculos públicos, a la energía eléctrica e impuestos y tasas de sellos, de los convenios para evitar la superposición de impuestos y de leyes impositivas especiales.
- b. Determinar las obligaciones fiscales de dichos gravámenes.
- c. Intervenir en los recursos de reconsideración y demandas de repetición, preparando y refrendando las resoluciones correspondientes.
- d. Efectuar el asesoramiento técnico y legal en los gravámenes de su competencia.
- e. Proyectar instrucciones sobre la interpretación y aplicación de las normas impositivas.
- f. Intervenir en los proyectos de reformas a la legislación impositiva.
- g. Evacuar consultas sobre materia impositiva o proyectar su respuesta en los casos de importancia que no han sido ya resueltos.

h. Efectuar el contralor técnico de las resoluciones dictadas por las Delegaciones.

i. Remitir a ejecución las deudas fiscales.

De la Dirección de Impuestos dependen los Departamentos: Despacho y Resoluciones, Asesoría, Sellos, Automotores, Impuesto a las Actividades Lucrativas y gravámenes varios e Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

I - Departamento de Despacho:

a. Intervenir en la sustanciación de todos los expedientes que se cursan a la Dirección de Impuestos.

b. Proyectar la resolución de los recursos de reconsideración, demandas de repetición, exenciones, imputaciones y compensaciones de pagos.

c. Resolver directamente las actuaciones de mero trámite.

d. Proyectar las aceptaciones o rechazos de las apelaciones.

e. Proyectar las elevaciones en los expedientes cuya resolución no compete a la Dirección de Rentas, formulando, en su caso, los anteproyectos de decretos correspondientes.

Integran este Departamento las divisiones Despacho y Resoluciones e Informes, Trámite y Registro.

1. División Informes, Trámite y Registro.

Registrar la entrada, trámites y salida de la documentación que ingresa al Departamento.

Registrar las resoluciones que se dictan, numerándolas, codificándolas y archivándolas en el Departamento, formando al efecto el registro general de resoluciones de la Dirección de Rentas.

2. División Despacho y Resoluciones:

Cuerpo de relatores y expedientistas; estudia y despacha las actuaciones que ingresan al Departamento cumpliendo con las tareas detalladas.

II - Departamento de Asesoría:

Asistir a la Dirección en el estudio técnico y legal de las normas impositivas y en la aplicación de los tributos.

Proyectar las respuestas a las consultas que se formulen.

Proyectar las resoluciones y dictámenes en las actuaciones complejas o vinculadas a problemas cuya solución interese para fijar criterios y uniformar decisiones.

Intervenir especialmente en los expedientes relativos a la ley convenio.

III - Departamento de Sellos:

a. Aplicar, fiscalizar y controlar el impuesto y tasas de sellos.

b. Formular la determinación de los gravámenes de sellos en los instrumentos públicos o privados.

c. Producir despacho en las actuaciones relativas a los gravámenes de su competencia formulando el informe que posibilite la resolución del caso.

d. Evacuar consultas sobre cuestiones ya resueltas o con criterio definido por la Dirección o informar en aquellas en que, por su importancia, deberá existir pronunciamiento de la Dirección.

e. Controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de otros gravámenes vinculados a instrumentos públicos y privados que se presenten para intervención por el Departamento.

Forman este Departamento, las divisiones Despacho y Resoluciones, Instrumentos Públicos, Instrumentos Privados, Sumarios y Control de declaraciones juradas.

1. División Despacho y Resoluciones:

Proyectar las resoluciones de expedientes y otras actuaciones, atender el trámite de las actuaciones, sumarios y expedientes en general.

Intervenir en las consultas, preparar los informes y notas del departamento.

Entender en los problemas de orden administrativo y del personal del Departamento.

2. División Instrumentos Públicos:

Efectuar el control y determinación de los gravámenes en los instrumentos públicos.

Llevar un fichero de los escribanos titulares y adscriptos con registro en la Provincia y de otras jurisdicciones con firma autorizada.

Llevar un registro de escrituras públicas que se presenten en el Departamento y una cuenta corriente de cada registro de contratos públicos de la Provincia y de los escribanos de fuera de jurisdicción que extienden escrituras alcanzadas por normas de la Provincia.

Practicar las liquidaciones y determinaciones de impuestos y tasas que corresponda en los instrumentos públicos en que intervenga el Departamento.

Verificar el cumplimiento de los términos de presentación y pago del impuesto o tasa en los instrumentos públicos, tanto de los gravámenes de sellos como de los otros tributos vinculados al acto que se instrumenta.

3. División Instrumentos Privados:

Practicar la liquidación y determinación del impuesto de sellos que corresponda en los instrumentos privados.

Verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en los actos instrumentados privadamente.

Autorizar el canje de valores e inutilizar las reposiciones efectuadas en las documentaciones.

Verificar el cumplimiento de los términos de presentación y pago de los impuestos y/o tasas y su afectación por disposiciones del impuesto a la transmisión gratuita de bienes en las operaciones de venta de inmuebles a plazos y constitución de sociedades.

4. División Sumarios:

Instruir los sumarios por omisión o defraudación fiscal en los instrumentos gravados con los impuestos y tasas de sellos.

Proyectar las resoluciones aplicando multas por infracción a los deberes formales en los actos instrumentados públicamente.

Registrar los antecedentes de los escribanos con registro de contratos públicos en jurisdicción de la Provincia y los de extraña jurisdicción con firma autorizada.

da en el Departamento.

Atender el ordenamiento y permanente actualización del fichero de infractores.

5. División Declaraciones Juradas:

Verificar y controlar las declaraciones juradas que surjan de los contratos de transferencias de semovientes con la intervención de los agentes de retención a efectos de determinar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Verificar y controlar las declaraciones juradas de los gravámenes de sellos con relación a las operaciones que realicen las personas o entidades, bancos, compañías de seguros, ahorro y capitalización, autorizados a pagar el impuesto de sellos mediante declaración jurada.

Llevar actualizado el fichero de contribuyentes.

IV - Departamento de Impuesto a los Automotores:

- a. Aplicar y controlar la percepción del impuesto a los automotores.
- b. Registrar los vehículos inscriptos y los pagos que se efectúen.
- c. Intervenir en las incorporaciones, transferencias y bajas de vehículos.
- d. Expedir los certificados que se soliciten.
- e. Producir información en las actuaciones en que intervenga el Departamento.

Componen este Departamento las Divisiones Despacho, Cuentas Corrientes y Ordenamiento y Verificación.

1. División Despacho:

- a. Preparar la información de las actuaciones que ingresen en el Departamento.
- b. Proyectar resolución sobre habilitación, bajas, etc., de vehículos.
- c. Intervenir en los problemas de orden administrativo.

2. División Cuentas Corrientes:

- a. Llevar el registro de vehículos inscriptos, la cuenta corriente de cada vehículo, asentando los pagos que se produzcan, las transferencias, incorporaciones y bajas.

- b. Llevar el archivo de solicitudes de inscripciones, bajas, transferencias.
- c. Expedir certificados de deuda de bajas de vehículos, duplicados de declaraciones juradas.
- d. Informar sobre la situación fiscal y condiciones de cada vehículo en las actuaciones que se cursan.

3. División Ordenamiento y Verificación:

- a. Ordenar las solicitudes de inscripción o declaración jurada de cada vehículo.
- b. Verificar los recibos de pago cotejándolos con las remesas de pago. Ordenar los recibos de pago.

V - Departamento de Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

- a. Aplicar y controlar el impuesto a la transmisión gratuita de bienes.
- b. Efectuar la determinación del impuesto.
- c. Evacuar las consultas que se formulen, debiendo someter a la consideración de la Dirección las cuestiones o consultas que requieran la fijación de criterios normativos.

Integran este Departamento las divisiones Apoderados Fiscales, Control y Administrativa.

1. División Apoderados Fiscales:

- a. Practicar la determinación impositiva.
- b. Contestar las vistas o traslados que se confieren al Departamento.
- c. Proyectar los dictámenes a que dieran lugar las impugnaciones que formulen los contribuyentes en los expedientes judiciales y en los administrativos e interponer y contestar los recursos ordinarios y extraordinarios que autoriza la legislación procesal.
- d. Liquidar el impuesto en los actos entre vivos.
- e. Proyectar la respuesta en las consultas que se formulen.
- f. Aceptar y conformar los pagos totales que se realicen.

2. División Administrativa:

- a. Proyectar las resoluciones, informes y despacho en los expedientes y actuaciones administrativas.
- b. Efectuar el control de pagos.
- c. Llevar el fichero de expedientes y determinaciones impositivas.
- d. Intervenir en las cuestiones de orden administrativo y de personal del Departamento.
- e. Registrar el ingreso, trámite y salida de las actuaciones en que intervenga el Departamento.

3. División Control:

- a. Efectuar el control total de las determinaciones impositivas proyectadas.
- b. Revisar las pericias de contabilidad aprobando o impugnando las mismas y determinando los valores imponibles.
- c. Informar en los expedientes vinculados a imputaciones, acreditación y devoluciones de pagos.

VI - Departamento de Impuesto a las Actividades Lucrativas y Gravámenes Varios:

- a. Centralizar la información y hacer confeccionar los registros de contribuyentes y agentes de retención de los impuestos a las actividades lucrativas, a la producción agropecuaria, energía eléctrica, a los espectáculos públicos.
- b. Recibir, controlar y codificar las declaraciones juradas o inscripciones de dichos gravámenes.
- c. Actualizar los registros de contribuyentes y responsables en base a las altas y bajas que se produzcan.
- d. Intervenir en la sustanciación de los recursos de reconsideración y demandas de repetición de los gravámenes mencionados.
- e. Producir información en actuaciones y expedientes.
- f. Formular el registro y fichero de personas o entidades comprendidas en leyes fiscales especiales.

g. Recibir y controlar las resoluciones dictadas por las Delegaciones sobre determinación impositiva y aplicación de sanciones.

Forman parte del Departamento las Divisiones Despacho y Registración y Estadística.

1. División Despacho:

a. Producir información en las demandas de repetición y recursos de reconsideración.

b. Intervenir en las consultas y proyectar informaciones en actuaciones, preparando su despacho.

c. Intervenir en los problemas de orden administrativo del Departamento.

d. Formular los títulos ejecutivos para su cobro por vía de apremio.

2. División Registración y Estadística:

a. Controlar las declaraciones juradas e inscripciones de contribuyentes y responsables de los gravámenes de competencia del Departamento.

b. Codificar las declaraciones juradas.

c. Controlar las altas y bajas de contribuyentes y responsables y actualizar los registros.

d. Formular el registro y ficheros de personas o entidades acogidas a leyes especiales.

Dirección del Interior

Funciones

a. Dirigir, supervisar y coordinar el funcionamiento de las Delegaciones y Oficinas de Distrito.

b. Verificar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de contribuyentes y responsables de impuestos, tasas y contribuciones de competencia de la Dirección de Rentas.

Integran esta Dirección los Departamentos del Interior, Fiscalización, Delegaciones y el Departamento de Despacho.

I - Departamento de Fiscalización:

- a. Adoptar las medidas necesarias para verificar y fiscalizar a los contribuyentes de impuestos, tasas y contribuciones, cuya percepción y contralor dependan de la Dirección.
- b. Diligenciar los expedientes que la Dirección o Delegaciones remitan para efectuar comprobaciones.
- c. Formular los planes de inspección. Someter a la Dirección la implantación de nuevos procedimientos de fiscalización sobre la base de estudios técnicos y de lo que aconseje la práctica.
- d. Proponer la integración de las comisiones de inspección, así como la designación de los agentes que han de actuar en las mismas.
- e. Elevar mensualmente los partes estadísticos que reflejen el resultado de las distintas gestiones de verificación.

De este Departamento dependen las Divisiones Inspección, Revisión y cuerpo de inspectores.

1. División Inspección:

- a. Programar y organizar las tareas de verificación, planificando las zonas de inspección.
- b. Transmitir las orientaciones y directivas que se impartan al cuerpo de inspectores.
- c. Estudiar los partes de trabajo, estableciendo el rendimiento de los inspectores, elevando sus resultados.
- d. Proyectar las disposiciones de constitución de las comisiones, fijando funciones y destinos.
- e. Proyectar los informes y providencias en actuaciones y expedientes, notas, etc.

2. División Inspectores:

- a. Efectuar la verificación de los contribuyentes y responsables de acuerdo a los planes de inspección e instrucciones que se impartan.
- b. Diligenciar las actuaciones en las que sea necesario efectuar comprobaciones.

3. División Revisión:

- a. Entregar a cada comisión la documentación relativa en verificaciones, como así también los elementos de trabajos necesarios.
- b. Recibir de las comisiones la documentación diligenciada, procediendo a efectuar el control y revisión de la misma.
- c. Centralizar toda información relacionada con la materia estadística, estableciendo el movimiento y progresión paulatina de las tareas de verificación.
- d. Entender en lo relativo a sueldos, viáticos, rendiciones de gastos y vigilar el uso de los automotores.

II - Departamento del Interior

- a. Entender en todo lo relativo al funcionamiento técnico y administrativo de las Delegaciones y Oficinas de Distrito.
- b. Informar a la Dirección sobre coordinación de la labor de las Delegaciones y Distritos a efectos de informar criterios y procedimientos.
- c. Entender en los problemas de orden administrativo y del personal de los organismos descentralizados.

Del Departamento del Interior dependen las divisiones administrativas y Control de Distritos.

1. División Administrativa:

- a. Proyectar instrucciones, notas y providencias en actuaciones.
- b. Gestionar la provisión de elementos y útiles para las Delegaciones y Oficinas de Distrito.
- c. Entender en los problemas de las Delegaciones procediendo a su estudio y proyectando la solución de los mismos.

2. División Control de Distritos:

- a. Inspeccionar las Oficinas de Distrito.
- b. Efectuar arqueos y balances de comprobación y sueldos en las Oficinas de Distrito.

c. Informar sobre el funcionamiento de los Distritos.

Delegaciones:

a. Aplicar y controlar los impuestos a las actividades lucrativas, a la producción agropecuaria, a los automotores, consumo de energía eléctrica, inmobiliario, impuesto y tasas de sellos, espectáculos públicos, a la energía eléctrica, a firmados, mejoras y servicios sanitarios.

b. Determinar las obligaciones fiscales, disponer la instrucción de sumarios, notificaciones y citaciones cuando se hubiera efectuado delegación de dichas facultades.

c. Evacuar las consultas en los casos en que hubiera criterio firme resuelto por la Dirección, produciendo informe en las demás consultas.

d. Producir informes en las reconsideraciones, demandas de repetición y solicitudes de prórrogas.

e. Informar expedientes y actuaciones, formular liquidaciones y expedir certificados.

f. Contestar oficios judiciales.

g. Adoptar las medidas para difundir en su jurisdicción las mismas, y disposiciones de carácter impositivo que deba hacerse conocer a los contribuyentes y responsables.

h. Inscribir a los contribuyentes y responsables, recibir declaraciones juradas, recibos de pagos, presentaciones que se formulan y asesorarlos en los casos en que lo requieran.

i. Ejercer las funciones en materia impositiva de acuerdo a las facultades acordadas y adoptar todas las medidas administrativas necesarias para el funcionamiento de las Delegaciones y Distritos.

j. Remitir a ejecución las deudas fiscales.

Integran las Delegaciones la División Administrativa, la División Impositiva, Relatoría Letrada y Oficinas de Distritos.

1. División Administrativa:

a. Proyectar las instrucciones y normas de procedimiento a que deban ajustarse a las oficinas de la Delegación y de Distrito.

b. Preparar, supervisar y autorizar toda documentación que deba ser remitida al Jefe de la Delegación.

c. Entender en todo lo relativo con el desenvolvimiento administrativo de la Delegación conforme esta división las secciones Resoluciones y Despacho, Mesa de Entradas y Administrativa.

- Sección Resoluciones y Despacho:

a. Proyectar las resoluciones y disposiciones vinculadas con la determinación de las obligaciones fiscales y la aplicación de multas relativas a los tributos de competencia de la Dirección.

b. Proyectar las disposiciones y resoluciones que correspondan a los sumarios que autoriza el Código Fiscal.

c. Atender el despacho de los expedientes a cargo de la División.

d. Preparar las comunicaciones y notas a los diversos organismos de la Dirección y Oficinas de Distritos.

e. Llevar el Registro de Resoluciones.

- Sección Mesa de Entradas:

a. Recibir notas, comunicaciones y documentación en general, imprimiéndoles el trámite que corresponda.

b. Registrar la caratulación, entrada, salida, movimiento interno, archivo de expedientes.

c. Practicar la notificación, intimaciones o requerimientos que se ordenen.

d. Atender al público efectuando el asesoramiento que requiera.

e. Suministrar al público y a las oficinas informes sobre trámite de actuaciones.

f. Archivar las actuaciones en que se disponga tal medida.

g. Controlar el cumplimiento de los plazos de las intimaciones, requerimientos, diligenciamiento de expedientes, así como el cargo que por éstos se dé o cualquier clase de documentación o cualquier pedido de informes, que se formule a las oficinas de Distrito.

- Sección Administrativa:

- a. Mantener actualizado el inventario de inmuebles y útiles de la Delegación.
- b. Llevar el Registro de Personal.
- c. Controlar la asistencia, licencias, justificaciones de inasistencias, permiso de salidas y comisiones del personal, confeccionando la liquidación de movilidad que corresponda y remitiendo la paga de comisión del personal que percibe viáticos.
- d. Registrar la inversión de la asignación fija mensual para gastos, cuando la oportuna provisión de los elementos, material de trabajos necesarios, rindiendo oportunamente cuenta de su inversión.
- e. Proveer al personal de las órdenes de pasajes oficiales, efectuando el control pertinente.
- f. Confeccionar las partes y la estadística mensual del movimiento de la Delegación y el inventario trimestral de expedientes.
- g. Llevar la estadística de recaudación y recopilar antecedentes para la memoria anual.
- h. Atender la provisión de formularios para las distintas dependencias de la Delegación.

2. División Impositiva:

- a. Control de la percepción y liquidación de los gravámenes a cargo de la Delegación.
- b. Recepción, ordenamiento y archivo de declaraciones juradas, recibos de pago y documentos referentes a gravámenes de competencia de la Delegación.
- c. Formación de ficheros y legajos.
- d. Producir informes en las actuaciones sobre la situación fiscal de los contribuyentes.
- e. Liberar certificados de deuda.
- f. Inscribir a contribuyentes y responsables.

Integran esta División la Sección Impuesto a las actividades lucrativas, Sección gravámenes inmobiliarios y Sección Impuestos varios.

- Sección Actividades Lucrativas:

- a. Recibir y controlar las declaraciones juradas y comprobantes de pagos, comunicando las infracciones que comprueben.
- b. Mantener actualizados los registros, formular ficheros y legajos de contribuyentes y responsables.
- c. Efectuar las liquidaciones que se requieran.
- d. Intercalar la documentación en los respectivos legajos y efectuar periódicamente su revisión.
- e. Solicitar se practiquen requerimientos y proyectar intimaciones.
- f. Producir la información necesaria para el despacho de expedientes y certificados.
- g. Tramitar las actuaciones referentes a transferencias y clausuras.
- h. Controlar el cumplimiento de las prórrogas que se acuerden para el pago de impuestos.

- Sección Gravámenes Inmobiliarios:

- a. Confeccionar las liquidaciones para el pago del impuesto inmobiliario, contribución de mejoras, afirmados y servicios sanitarios (es decir, los gravámenes que afectan la propiedad raíz).
- b. Proyectar información en los certificados de deuda, justificando pagos y proyectando su liberación.
- c. Llevar registros y ficheros de contribuyentes y de pagos de los gravámenes que afectan los inmuebles cuando se atribuya su percepción y control a la Delegación.
- d. Intervenir en las declaraciones juradas en las incorporaciones de mejoras y demoliciones que presenten los contribuyentes.
- e. Solicitar se practiquen requerimientos y proyectar intimaciones.
- f. Producir la información para el despacho de expedientes y actuaciones.

- Sección Impuestos Varios:

- a. Recibir y controlar las declaraciones juradas y comprobantes de pago de los

gravámenes a la producción agropecuaria, a los automotores, energía eléctrica, espectáculos públicos.

- b. Inscribir a contribuyentes y responsables.
- c. Mantener actualizados los registros, formular ficheros y legajos de contribuyentes y responsables, efectuando periódicamente su revisión.
- d. Efectuar las liquidaciones que se requieran.
- e. Solicitar que se practiquen requerimientos y proyectar intimaciones.
- f. Producir la información necesaria para el despacho de expedientes, certificados y otras actuaciones.
- g. Tramitar las actuaciones referentes a inscripciones, transferencias y ceses.
- h. Controlar el cumplimiento de las prórrogas que se acuerden para el pago de gravámenes.
- i. Recibir, registrar e intervenir las declaraciones juradas de escribanos y documentos gravados en el impuesto y tasas de sellos, efectuando en liquidación o proyectando la determinación del gravamen cuando se hubiera delegado esa facultad en la Delegación.
- j. Adjudicar chapas de identificación de vehículos y recibir y registrar cambios de radicación.
- k. Intervenir las entradas a los espectáculos públicos.

- Sección Relatoría Letrada:

- a. Dictaminar con inmediata anterioridad a la resolución que dicte en cualquier asunto, el Jefe de la Delegación, a pedido de éste, fundando expresamente su opinión.
- b. Elevar las actuaciones a la Dirección de Impuestos en los casos en que estime conveniente modificar criterios sentados por la Dirección de Rentas o cuando su opinión no sea coincidente con la del Jefe de la Delegación.
- c. Asesorar en todas las cuestiones de carácter legal que se planteen, inclusive al público, cuando lo consideren necesario el Jefe de la Delegación o Jefe de División.

- Oficinas de Distrito:

- a. Recibir y dar curso a la documentación que presenten los contribuyentes y responsables.
- b. Inscribir a los contribuyentes adjudicándoles número de inscripción de los gravámenes que corresponda.
- c. Informar y dar trámite las actuaciones que se cursen para su intervención.
- d. Formular liquidaciones.
- e. Liberar certificados cuando se justifique su pago con constancias internas o recibos de pago presentados por los contribuyentes.
- f. Efectuar citaciones.
- g. Efectuar las notificaciones, intimaciones o requerimientos que se hubieren dispuesto.
- h. Adjudicar obras de identificación y recibir y registrar cambios de radicación.
- i. Dar entrada, registrar y hacer constar fecha de presentación de las declaraciones juradas del impuesto de sellos.
- j. Mantener actualizada y ordenar la documentación de la oficina y el inventario de muebles y útiles de la oficina.
- k. Asesorar a los contribuyentes.
- l. Recibir cheques y giros a la orden de la Dirección General cursándolos de inmediato a la Delegación.
- ll. Cobrar los gravámenes cuando se tratara de oficina recaudadora, expidiendo los recibos correspondientes.
- m. Depositar en caso de oficinas recaudadoras los ingresos en los plazos fijados en los bancos, instituciones o formas autorizadas al efecto.
- n. Rendir cuenta en las condiciones y plazos establecidos, efectuando las remesas y giros que correspondieran.
- ñ. Informar a la Delegación toda situación del contribuyente o responsable que pueda motivar un procedimiento de inspección.

- o. Efectuar la difusión de las normas, disposiciones, vencimientos de impuestos, etc., en su jurisdicción.
- p. Producir las informaciones que se requieran.

- Supervisores:

- a. Efectuar la supervisión de las comisiones de inspección del Departamento de Fiscalización.
- b. Realizar el contralor de las Delegaciones produciendo el informe sobre su funcionamiento.

III - Departamento de Despacho:

- a. Proyectar las resoluciones y disposiciones de la Dirección del Interior relacionados con sus dependencias internas y con los organismos descentralizados.
- b. Atender el despacho de las actuaciones de la Dirección.
- c. Proyectar comunicación y notas de la Dirección.

Integran el Departamento las divisiones de Mesa de Entradas y Estadística y Control.

1. División Mesa de Entradas:

- a. Recibir notas, comunicaciones, telegramas y documentación en general, imprimiéndoles el trámite que corresponda.
- b. Elevar el control de entradas y salidas de expedientes y actuaciones.
- c. Ordenar y archivar las disposiciones, copias de notas y documentación de la Dirección.

2. División Estadística y Control:

- a. Centralizar la información relacionada con materia estadística de la Dirección y de sus Departamentos.
- b. Confeccionar los partes y la estadística mensual del movimiento de la Dirección.
- c. Formular la estadística de la recaudación por Delegación y Distrito de cada gravamen en base a los partes que remitan directamente las oficinas del interior.

d. Entender en la confección y distribución de formularios, llevando el control y registro de los mismos.

Dirección Administrativa y Contable

Funciones

a. Contabilizar y distribuir los ingresos en cuya recaudación interviene la Dirección de Rentas y efectuar la rendición de cuentas de acuerdo a lo establecido en la Ley de Contabilidad.

b. Ingresar valores (giros y cheques) y aplicarlos al pago de tributos.

c. Intervenir en las devoluciones e imputaciones de pago.

d. Liquidar y depositar las participaciones que en la recaudación acuerden las leyes.

e. Contabilizar, custodiar, distribuir y rendir cuenta de valores fiscales a cargo de la Dirección.

f. Entender en las relaciones con las oficinas recaudadoras e instituciones encargadas con la recaudación y en rendición de cuentas.

g. Intervenir en los pedidos de prórrogas para el pago de deudas impositivas.

h. Efectuar o hacer efectuar las impresiones generales de todos los elementos (folletos, instrucciones, encuadernaciones, partes de recaudación, formularios, etc.) necesarios para el mejor funcionamiento de la Dirección.

i. Remitir a ejecución las deudas fiscales.

j. Llevar el inventario general de los bienes de la Repartición, proveer los elementos y útiles necesarios, efectuar las licitaciones que correspondieren, otorgar las órdenes de compra autorizadas y la rendición de cuentas consiguientes, liquidar gastos, viáticos, movilidad, expedir y controlar pasajes.

k. Llevar el control, uso y conservación de los automotores a cargo de la Dirección.

l. Entender en lo relativo a la conservación y limpieza a las dependencias de la Dirección.

ll. Intervenir en lo relativo a asuntos del personal de la Dirección.

m. Preparar el presupuesto de la Repartición.

n. Intervenir en todo asunto de carácter administrativo que se plantee en la Repartición.

Forman parte de esta Dirección, los Departamentos Contable de Compilación Mecánica, de Plazos, Gastos y Proveeduría y Despacho y Administración.

I - Departamento Contable :

a. Contabilizar y distribuir los ingresos que corresponden a la Dirección de Rentas y efectuar la correspondiente rendición de cuentas, de acuerdo a lo establecido en la Ley de Contabilidad.

b. Formular los partes de recaudación y distribución de ingresos, de acuerdo a lo establecido en la Ley de Contabilidad.

c. Ingresar valores (giros y cheques) y aplicarlos al pago de tributos.

d. Intervenir en las devoluciones e imputaciones de pagos.

e. Liquidar y depositar las participaciones que en la recaudación acuerden las leyes.

f. Contabilizar, custodiar, distribuir y rendir cuenta a los valores fiscales a cargo de la Dirección.

Integran el Departamento las Divisiones Administrativa y Despacho, Remesas e Ingresos, Contabilidad, Giros y Valores y Tesoro.

1. División Administrativa y Despacho.

a. Atender el despacho de las actuaciones del Departamento.

b. Intervenir en las fianzas que deben presentar los agentes de la Repartición, proyectando las devoluciones de aceptación y cancelación de las mismas.

c. Remitir los partes de recaudación, distribución y rendición de cuentas.

d. Intervenir en los problemas de orden administrativo del Departamento.

2. División Remesas e Ingresos :

a. Controlar las remesas de fondos remitidas por las oficinas recaudadoras de la Dirección, instituciones bancarias y cobradores, su contabilización e ingreso.

- b. Confeccionar los partes de ingresos.
- c. Distribuir a las distintas oficinas los comprobantes de pago desglosados de las remesas de fondos.
- d. Fiscalizar y entregar a la División Tesoro los valores inútiles canjeados por las oficinas recaudadoras o instituciones bancarias.
- e. Llevar el contralor del cumplimiento de las normas establecidas para la confección de las remesas de fondos.
- f. Cumplir y controlar el cumplimiento de los plazos previstos para la rendición de cuentas.
- g. Practicar los asientos de créditos y débitos de las Cuentas "Consignaciones por Ingresos Fiscales" y "Dirección de Rentas" e intervenir los cheques librados contra los mismos, para el ingreso de los fondos depositados.

3. División Contabilidad:

- a. Llevar la contabilidad de la recaudación y distribución de los recursos ingresados.
- b. Practicar los balances de distribución de fondos y partes de distribución y de recaudación comparativos para efectuar la rendición de cuentas.
- c. Controlar las cuentas abiertas en la institución encargada del depósito de los ingresos fiscales.
- d. Archivar los expedientes de devolución de gravámenes o con cargo a la recaudación fiscal y todo documento que tenga el carácter de comprobante de caja.
- e. Llevar los libros de cuentas corrientes de municipalidades.

4. División Giros y Valores:

- a. Recibir y registrar los cheques, giros y valores postales remitidos por con-tribuyentes y responsables para el pago de gravámenes.
- b. Intervenir en la aplicación de los valores fiscales al pago de los gravámenes correspondientes.
- c. Intervenir en los expedientes con valores fiscales para su ingreso.

5. División Tesoro:

- a. Custodiar los valores fiscales (papel sellado, estampillas, etc., excepto cheques, giros y valores postales) existentes en la Dirección.
- b. Intervenir en la impresión de dichos valores fiscales, efectuar su recepción, recuento y control.
- c. Recibir los pedidos y remitir valores fiscales a los agentes recaudadores efectuando el cargo y descargo en las cuentas corrientes de oficinas recaudadoras e institución bancaria.
- d. Practicar balances periódicos y generales a fin del ejercicio, estableciendo los saldos que se transfieren al ejercicio siguiente.
- e. Efectuar la rendición de cuentas.
- f. Proceder a la entrega al organismo competente de los valores inútiles o en desuso para su descargo e incineración.

II - Departamento de Compilación Mecánica :

- a. Efectuar la compilación mecánica de todos los datos de registro por contribuyente de gravámenes a cargo de la Dirección.
- b. Efectuar el registro contable por contribuyente o irresponsable, en forma mecanizada de los gravámenes.
- c. Formular información general y estadística de la recaudación y de los gravámenes a cargo de la Dirección.
- d. Efectuar listados del personal y todo otro trabajo mecanizado que requiera la Dirección.

Este Departamento se compone de las Divisiones Compilación, de Transferencias y de Despacho.

1. División Compilación:

Impuesto Inmobiliario.

- a. Confeccionar y actualizar el fichero básico.
- b. Confeccionar el fichero general alfabético de contribuyentes.

- c. Emitir recibos.
- d. Confección de la gufa de contribuyentes.

Impuesto a las Actividades Lucrativas :

- a. Confeccionar el fichero básico y actualizar el mismo.
- b. Emitir padrones de contribuyentes.

Impuesto de Sellos :

- a. Formular el registro de pagos efectuados en escrituras públicas.

Impuesto a los Automotores :

- a. Confeccionar y actualizar el fichero de vehículos inscriptos, por número de chapas y por contribuyentes, y efectuar su actualización.
- b. Emitir padrones de vehículos.

Impuesto a la Producción Agropecuaria :

- a. Confeccionar el fichero de contribuyentes y agentes de retención y efectuar su actualización.
- b. Emitir el padrón de contribuyentes y agentes de retención.

2. División Transferencias :

- a. Confeccionar la cuenta corriente y efectuar su actualización respecto de los gravámenes cuyo registro contable lleve la casa central.
- b. Acreditar los pagos que se efectúen.

3. División Contribución de Mejoras y Afirmados :

- a. Confeccionar y archivar el fichero disco.
- b. Confeccionar la Gufa de Contribuyentes.
- c. Emitir recibo.

4. División Despacho :

- a. Proyectar información en expedientes y actuaciones.

- b. Recibir la documentación y elementos, proceder a su distribución y remisión.
- c. Formular los Partes de trabajo.
- d. Intervenir en los asuntos de orden administrativo.

III - Departamento de Prórrogas :

- a. Estudiar las solicitudes efectuadas para el pago en cuotas de las deudas fiscales.
- b. Proyectar las resoluciones en los pedidos de pago en cuotas.
- c. Registrar las prórrogas acordadas y efectuar el control de su cumplimiento.
- d. Formular títulos ejecutivos.
- e. Producir información en las aclaraciones de prórrogas.

Integran este Departamento la División Administrativa, Resoluciones y Despacho y Liquidaciones y Control.

1. División Administrativa:

- a. Atender el trámite de expedientes efectuando su registración y distribución.
- b. Proyectar información en los expedientes de tratamiento especial.
- c. Llevar las estadísticas de las prórrogas acordadas.
- d. Formular títulos ejecutivos.
- e. Entender en los problemas de orden administrativo del Departamento.

2. División Liquidación y Control:

- a. Efectuar las liquidaciones en las prórrogas acordadas.
- b. Controlar el cumplimiento de las cuotas.
- c. Reservar la documentación en las prórrogas pendientes.
- d. Notificar las resoluciones e intimar pagos.

e. Aplicar los valores al pago de cuotas.

3. División Despacho y Resoluciones :

a. Estudiar las actuaciones de pago en cuotas y proyectar su resolución.

b. Proyectar despacho en expedientes.

IV - Departamento de Despacho y Administración :

a. Intervenir en la tramitación, informe y despacho de las actuaciones que se cursen para resolución de la Dirección.

b. Supervisar y controlar los gastos, usos y conservación de los automotores de la Dirección.

c. Llevar el registro de los bienes afectados al uso de la Dirección.

d. Efectuar o hacer efectuar las impresiones de formularios, folletos, etc., para uso de la Repartición y realizar su distribución.

e. Contabilizar los gastos e inversiones que realice la Dirección, efectuando su control. Atender la provisión de elementos y útiles para uso de las oficinas.

f. Intervenir en los problemas de limpieza y conservación de las dependencias de la casa y del personal de servicio y maestranza.

Integran este Departamento las Divisiones Despacho, Automotores, Taller de Imprenta, Contralor de Gastos y Proveedurfa.

1. División Despacho:

a. Proyectar la resolución o proveído en los expedientes y actuaciones.

b. Entender en los problemas de limpieza y conservación de las oficinas de la dependencia, teniendo a su cargo el personal de servicio y maestranza.

c. Registrar los formularios e impresos que se confeccionen y efectuar su distribución.

d. Proyectar las disposiciones sobre las comisiones del personal.

2. División Automotores:

a. Controlar el uso y conservación de los automotores a cargo de la Dirección

y efectuar su reparación.

- b. Controlar el gasto que demande su uso y conservación.
- c. Informar periódicamente sobre los gastos y uso de cada vehículo y de su estado.

3. Taller de Imprenta:

- a. Efectuar las impresiones y encuadernaciones que se dispongan.
- b. Llevar el depósito de los elementos necesarios para los trabajos de la imprenta y de los impresos efectuados.
- c. Realizar el envío de los impresos efectuados, conforme a lo que se disponga.
- d. Informar periódicamente de las existencias.
- e. Informar sobre los trabajos realizados y rendir cuenta de los impresos con cargo.

4. División de Gastos, Proveduría y Registro Patrimonial:

- a. Controlar y contabilizar los gastos e inversiones que realice la Dirección.
- b. Expedir órdenes de pasajes, liquidar viáticos y movilidad.
- c. Atender la reparación de las máquinas de la Dirección.
- d. Llevar el depósito de los elementos y útiles de la Dirección.
- e. Intervenir en los trabajos a realizar por los talleres de carpintería y electricidad.
- f. Llevar el registro actualizado de los bienes afectados al uso de la Dirección.
- g. Efectuar periódicamente el inventario general de bienes de la Dirección.

V - Departamento de Personal:

- a. Entender en todas las cuestiones relacionadas con el personal de la Dirección.
- b. Llevar el registro del personal, sus antecedentes, prestaciones de servicios, licencias, asistencia y carpetas médicas.

- c. Efectuar el movimiento del personal proyectando las disposiciones respectivas.
- d. Instruir los sumarios administrativos.
- e. Proyectar las disposiciones sobre las comisiones que se resuelvan.

Se integra este Departamento con las divisiones Despacho, Movimiento y Ficheros, Asistencia, Licencia y Carpetas Médicas.

1. División Despacho:

- a. Informar las actuaciones.
- b. Proyectar las disposiciones y resoluciones sobre el personal.
- c. Intervenir en los sumarios administrativos.

2. División Movimiento del Personal:

- a. Llevar el legajo de cada agente con sus antecedentes, efectuando su actualización.
- b. Llevar el fichero alfabético de cada agente con su destino, cargo y antigüedad, registrando sus movimientos.
- c. Informar sobre los antecedentes registrados.

3. División Asistencia, Licencias y Carpetas Médicas:

- a. Llevar las planillas de asistencia del personal.
- b. Llevar el fichero de asistencia, licencias y carpetas médicas, permisos de salidas y comisiones.
- c. Informar sobre la situación del personal.

Dirección de Imposición Inmobiliaria

Funciones

- a. Interpretar, aplicar y controlar los impuestos Inmobiliario Básico y Adicional, Contribución de Mejoras, Afirmados y Tasa y Contribución de Mejoras por Obras y Servicios Sanitarios.

- b. Determinar las obligaciones fiscales de dichos gravámenes.
- c. Intervenir en los recursos de reconsideración y demandas de repetición preparando y refrendando las resoluciones correspondientes.
- d. Efectuar el asesoramiento técnico en los gravámenes de su competencia.
- e. Proyectar instrucciones sobre interpretación y aplicación de las normas impositivas.
- f. Intervenir en los proyectos de reformas a la legislación impositiva.
- g. Evacuar las consultas sobre materia impositiva o proyectar su respuesta en los casos de importancia que no han sido ya resueltos con carácter definitivo.

Integran esta Dirección los Departamentos de Despacho y Resoluciones, Inmobiliario Básico, Adicional Inmobiliario y Tasas y Contribuciones.

I - Departamento de Despacho y Resoluciones :

- a. Intervenir en la sustanciación de todas las actuaciones que se cursen a la Dirección.
- b. Proyectar la resolución de los recursos de reconsideración, demandas de repetición, exenciones, imputaciones y compensaciones de pagos.
- c. Resolver directamente las actuaciones de mero trámite.
- d. Proyectar las aceptaciones o rechazos de las apelaciones.
- e. Proyectar las elevaciones en los expedientes cuya resolución no compete a la Dirección de Rentas, formulando en su caso los anteproyectos de decretos correspondientes.

Integran este Departamento las Divisiones Trámites Generales, Resoluciones y Administrativa.

1. División Trámites Generales :

- a. Proceder al análisis de las actuaciones proyectando trámites o medidas para mejor proveer, pudiendo requerir documentaciones.
- b. Expedir liquidaciones en expedientes.
- c. Confeccionar volantes demostrativos en los casos de devoluciones, imputacio

nes, acreditaciones o compensaciones.

d. Confeccionar títulos ejecutivos.

e. Despachar los oficios judiciales.

2. División Resoluciones:

a. Estudiar las actuaciones y proyectar su resolución.

b. Disponer trámites o diligencias para la mejor resolución de actuaciones.

c. Evacuar todo reclamo.

d. Entender en las solicitudes de exención y en las presentaciones de prescripciones.

e. Resolver las liberaciones ordenadas por el Juez. Proyectar decretos.

3. División Administrativa:

a. Registrar la entrada, trámite y salida de la documentación de la Dirección.

b. Registra y archiva las resoluciones de la Dirección.

c. Interviene en los problemas de orden administrativo de la Dirección, como ser: personal, útiles y elementos de trabajo, formularios, etc.

II - Departamento Inmobiliario Básico:

a. Lleva la cuenta corriente de cada inmueble, asentando los movimientos de la propiedad del contribuyente, valoración del inmueble y la situación fiscal manteniéndola actualizada.

b. Certificar, confeccionar liquidaciones, liberar la deuda en solicitudes.

c. Informar expedientes relativos al impuesto Inmobiliario.

Componen este Departamento las divisiones: Despacho y Mesa de Entradas, Certificaciones y Liberaciones, Liquidaciones, Extracciones e Intercalaciones, Exenciones y Deuda Atrasada y Control de Pagos.

1. División Despacho y Mesa de Entradas:

a. Recibir, dar trámite y salida a los expedientes, solicitudes de deuda y certi-

ficados.

b. Producir informe en los expedientes.

c. Entender en los problemas de orden administrativo del Departamento.

2. División Certificaciones y Liberaciones:

a. Expedir las informaciones sobre pagos y deudas en certificados, solicitudes de deuda y actuaciones.

b. Liberar la deuda en certificados, solicitudes y expedientes.

c. Recibir y entregar directamente a los interesados las liquidaciones, los pedidos de liberaciones en solicitudes de deuda y certificados.

d. Requerir comprobantes de pago.

3. División Liquidaciones:

a. Expedir las liquidaciones para el pago del impuesto que se soliciten.

4. División Extracciones e Intercalaciones:

a. Extraer las fichas de cuentas corrientes para asentar los pagos realizados; controlar los asientos efectuados e intercalar los mismos en los ficheros.

5. División Exenciones y Deuda Atrasada:

a. Recibir las solicitudes de exención, procediendo a su estudio, requiriendo la información necesaria para su resolución o aprobación. Registrar todas las exenciones resueltas, inclusive las dispuestas en expedientes.

b. Requerir comprobaciones.

c. Liquidar diferencias impuestas en pedidos de exención, requiriendo su pago.

d. Expedir certificaciones e informes sobre exenciones.

e. Formular listados de exenciones resueltas para su constancia en guías, padrones y cuentas corrientes.

f. Extraer la deuda atrasada, intimando su pago y posterior ejecución, si correspondiera.

6. División Control de Pagos:

- a. Recibir los pagos efectuados mediante liquidaciones que no se hubieren efectuado por recibo impreso, procediendo a su control y codificación.
- b. Proceder al ordenamiento de los recibos controlados, procediendo a su remisión para asiento en las cuentas corrientes.

III - Departamento Adicional Inmobiliario:

- a. Atender la confección y actualización del fichero de contribuyentes del impuesto Inmobiliario Adicional.
- b. Llevar la cuenta corriente de cada contribuyente.
- c. Expedir informes de deuda, liquidaciones y certificaciones del impuesto Inmobiliario Adicional.
- d. Producir informaciones en actuaciones.

Este Departamento tendría las siguientes divisiones: Empadronamiento, Cuentas Corrientes y Despacho.

1. División Empadronamiento:

- a. Confeccionar y actualizar el padrón de contribuyentes.
- b. Controlar las declaraciones juradas.
- c. Controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales respecto del Inmobiliario Adicional.
- d. Proyectar requerimientos e intimaciones.

2. División Cuentas Corrientes:

- a. Llevar y actualizar las cuentas corrientes de cada contribuyente.
- b. Informar deudas, expedir liquidaciones y certificaciones.
- c. Llevar los legajos por contribuyentes.

3. División Despacho:

- a. Proyectar la información en actuaciones.

- b. Registrar la entrada, trámite y salida de la documentación del Departamento.
- c. Entender en los problemas de orden administrativo del Departamento.

IV - Departamento Tasas y Contribuciones :

- a. Controlar la tasa y contribución de mejoras por servicios y obras sanitarias, afirmados y caminos.
- b. Formular y llevar actualizados registros, padrones y cuentas corrientes.
- c. Información de deudas, expedir liquidaciones, certificaciones.
- d. Producir informaciones en actuaciones.

Estará integrado por las divisiones: Afirmados y Mejoras, Servicios Sanitarios, Liberaciones y Liquidaciones, Control y Registro de Pagos y Despacho.

1. División Afirmados y Mejoras:

- a. Confeccionar y actualizar los padrones y registros.
- b. Preparar los elementos necesarios para el cobro de las contribuciones.

2. División Servicios Sanitarios:

- a. Confeccionar y actualizar los padrones y registros.
- b. Preparar los elementos necesarios para el cobro de la tasa y contribución de mejoras por servicios y obras sanitarias.

3. División Liberaciones y Liquidaciones:

- a. Formular liquidaciones para el cobro de la tasa y contribución de mejoras por servicios y obras sanitarias, afirmados y mejoras.
- b. Expedir certificaciones.

4. División Control y Registro de Pagos:

- a. Controlar los recibos de pago de la tasa y contribución de mejoras por servicios y obras sanitarias, afirmados y mejoras.
- b. Llevar las cuentas corrientes.

- c. Producir informaciones en las solicitudes de deuda.
- d. Extraer la deuda atrasada.
- 5. División Despacho:
 - a. Registrar la entrada, trámite y salida de la documentación del Departamento.
 - b. Proyectar información en actuaciones.
 - c. Entender en los problemas de orden administrativo de la Dirección.
 - d. Formular requerimiento e intimaciones.

Dirección Despacho General

Funciones

- a. Atender y tramitar todas las actuaciones que se eleven a consideración de la Dirección General.
- b. Poner a despacho de la Dirección General todas las actuaciones que deben ser firmadas por el Director o Subdirector, refrendando su firma, previo su estudio especialmente, a fin de mantener la uniformidad de criterio.
- c. Proyectar la resolución de actuaciones elevadas a estudio de la Dirección General.
- d. Disponer trámites, medidas para mejor proveer, ampliación de informaciones y archivo de actuaciones.
- e. Expedir testimonios, copias de las resoluciones expedidas por la Dirección General.
- f. Responder a oficios judiciales.
- g. Impartir las instrucciones y directivas generales emanadas de la Dirección General.
- h. Intervenir, reunir y conservar los antecedentes y elementos para la formulación de los anteproyectos de leyes, decretos y disposiciones de carácter general y preparar los proyectos definitivos.
- i. Formular la estadística que se disponga, memoria de la Dirección y Boletín informativo.



- j. Intervenir en la organización del cobro de los tributos a cargo de la Dirección.
- k. Registración del ingreso, trámite y salida de toda la documentación que ingrese a la Dirección General.
- l. Archivar y mantener la documentación que debe reservarse en la Dirección.
- ll. Asistir a la Dirección General en todos los problemas de orden administrativo o impositivo que se lleven a su conocimiento. Integran esta Dirección los Departamentos de Actuaciones Generales y Expedientes ; Normatización y Estudio e Informaciones y Trámites y Archivo.

I - Departamento de Actuaciones Generales y Expedientes:

- a. Analizar los expedientes que se someten a la firma de la Dirección.
- b. Resolver las providencias de mero trámite o providencias para mejor proveer.
- c. Despachar los oficios judiciales.
- d. Preparar notas, memorandos y comunicaciones de la Dirección General.

Integra este Departamento la División Coordinación y Control.

1. División Coordinación y Control:

- a. Proponer partes sobre la labor de la Dirección.
- b. Preparar instrucciones, memorandos, pedidos de informes, llevando su control.
- c. Rechazar los asuntos que se sometan a consideración de la Dirección General, llevando su control.

II - Departamento de Normatización y Estudio:

- a. Reunir y conservar los antecedentes sobre proyectos de leyes, decretos y disposiciones de carácter impositivo y administrativo de la Dirección General.
- b. Proyectar las disposiciones de carácter general.
- c. Proyectar estadísticas.
- d. Preparar la memoria de la Repartición.

- e. Intervenir en el estudio de los formularios que adopte la Dirección.
- f. Efectuar estudios impositivos.
- g. Intervenir en el cálculo de ingresos de los tributos a cargo de la Dirección y proyectar calendario fiscal.
- h. Intervenir en la organización del cobro de los tributos.
- i. Preparar la memoria de la Repartición.

Integran este Departamento las Divisiones Estadística y Biblioteca y Jurisprudencia.

1. División Estadística:

- a. Proyectar la formulación de estadísticas e intervenir en su ejecución.
- b. Intervenir en el proyecto de cálculo de recursos.

2. División Biblioteca:

- a. Formular en fichero de jurisprudencia por materia.
- b. Llevar un fichero por materia y número de las resoluciones de la Dirección.
- c. Llevar un fichero de las disposiciones de la Dirección por materia y número.
- d. Conservar los tratados, obras, revistas y publicaciones sobre materia impositiva, debidamente fichadas, como así también de toda otra documentación que se reserve debidamente registrada.
- e. Difundir las resoluciones, disposiciones y toda norma de interés impositivo y administrativo, haciéndola conocer a los agentes de la Repartición, contribuyentes y público.
- f. Llevar un fichero de la legislación impositiva, clasificada por materia y número.
- g. Conservar la documentación relativa a normas impositivas y estudios realizados.

III - Departamento de Informaciones y Trámites :

- a. Recibir, registrar y dar trámite y salida a toda la documentación de la Dirección

ción General.

- b. Asesorar al público.
- c. Efectuar los requerimientos y notificaciones que se dispongan.
- d. Recibir y dar salida a la correspondencia.
- e. Archivar y conservar la documentación.

Estará integrado este Departamento por las Divisiones: Mesa de Entradas y Notificaciones, Trámites, Correspondencia y Archivo Administrativo.

1. División Mesa de Entradas y Notificaciones:

- a. Recibir y caratular las presentaciones que se efectúen.
- b. Informar y asesorar a los interesados sobre presentaciones y trámites.
- c. Hacer entrega de la documentación que se disponga.
- d. Exigir las reposiciones que se dispongan.
- e. Preparar y efectuar las notificaciones resueltas.
- f. Llevar registros de poderes.
- g. Tomar nota de los pagos que realicen los contribuyentes y responsables en actuaciones.

2. División Trámite:

- a. Llevar un registro de trámite de expedientes procediendo a su actualización.
- b. Efectuar la distribución de actuaciones.

3. División Correspondencia:

- a. Recibir, distribuir y despachar la correspondencia.
- b. Registrar las piezas postales, certificados y expresos.
- c. Registrar y remitir las encomiendas.
- d. Recibir y distribuir las planillas remesarias y su documentación remitida por el Banco y Oficinas recaudadoras.

e. Registrar y distribuir los cheques y giros remitidos para el pago de tributos efectuando registro.

4. División Administrativa:

- a. Llevar un fichero alfabético de los expedientes iniciados.
- b. Llevar un Registro de expedientes de las oficinas descentralizadas de los alcances y presentaciones no caratuladas.
- c. Proyectar informes en expedientes.
- d. Entender en los problemas de orden administrativo del Departamento.

5. División Archivo:

- a. Archivar y custodiar los expedientes, actuaciones, libro de contabilidad, legajos, ficheros y documentación en general.
- b. Llevar ficheros alfabéticos y numéricos de los elementos archivados.
- c. Efectuar el control de los elementos que se archivan, formulando inventarios en los casos que se trate de elementos de contabilidad, ficheros y legajos y documentación que conste de varias unidades.
- d. Efectuar el control de las actuaciones verificando el cumplimiento del impuesto y tasas de sellos.

Dirección de Asuntos Legales

Funciones

- a. Asesorar en materia legal a las dependencias que lo soliciten.
- b. Producir dictámenes previos a las resoluciones cuando se solicite.
- c. Dirigir y ejecutar las acciones de apremio por deudas fiscales.
- d. Producir los alegatos en las apelaciones.
- e. Intervenir en los proyectos de modificación al régimen fiscal.

Estará integrada por los Departamentos de Asesoría Letrada, de Apremio y Administrativo.

I - Departamento de Asesoría Letrada :

- a. Realizar los estudios necesarios para el asesoramiento en materia legal.
- b. Producir dictamen en actuaciones.
- c. Representar a la Dirección General y producir alegatos en los casos de apelaciones.
- d. Intervenir en los proyectos de modificaciones a la legislación impositiva o proyectos de normas de carácter general.

Integran este Departamento las Divisiones: Representación Legal y Asesoría.

1. División Representación Legal:

- a. Producir alegatos y representar a la Dirección General en los casos de apelaciones.
- b. Representar legalmente a la Dirección General en los casos **en que la misma sea parte**, en situaciones especiales, quiebras, concursos, etc.

2. División Asesoría:

- a. Proyectar dictamen en actuaciones.
- b. Intervenir en los proyectos relativos a las normas de carácter general cuando lo disponga la Dirección.

II - Departamento del Apremio :

- a. Perseguir el cobro, por vía de apremio, de las deudas impositivas.
- b. Inspeccionar el cumplimiento de la ejecución por apremio.
- c. Mantener la uniformidad de interpretación y aplicación por parte de los apoderados fiscales, de las normas impositivas y procesales.

Integran este Departamento las Divisiones Apoderados Fiscales e Inspección del Apremio.

1. División Apoderados Fiscales:

- a. Promover los juicios de apremio por deudas fiscales.

- b. Sustanciar los juicios de apremio conforme a las instrucciones impartidas.
 - c. Hacer ingresar los importes depositados en juicio por tributos y sus accesorios, en las cuentas correspondientes.
 - d. Informar periódicamente sobre el estado de los juicios de apremio.
2. División Inspección del Apremio:
- a. Inspeccionar el cumplimiento de la ejecución por apremio.
 - b. Producir información periódica sobre las inspecciones realizadas dando cuenta de las conclusiones efectuadas.

III - Departamento Administrativo :

- a. Registrar el ingreso, trámite y salida de las actuaciones de la Dirección.
- b. Registrar en forma especial las ejecuciones dispuestas, manteniendo actualizada las constancias de registros y fichas.
- c. Registrar los dictámenes, alegatos e informaciones producidas por la Dirección.
- d. Informar y expedir liquidaciones sobre costas y gastos en los juicios.
- e. Dar trámite a las actuaciones o proyectar su información.
- f. Entender en los problemas de orden administrativo de la Dirección.

Integran este Departamento las Divisiones Despacho y Gastos Causídicos e Intervención de la Deuda.

1. División Despacho:

- a. Registrar la entrada, trámite y salida de la documentación que se gestiona en la Dirección, excepto el registro de ejecuciones.
- b. Realizar los trabajos de dactilografía de la Dirección.
- c. Proyectar las providencias de mero trámite.
- d. Llevar registros especiales e independientes de dictámenes, apelaciones y alegatos, y estudios e informaciones de importancia.

2. División Gastos Causídicos e Intervención de la Deuda:
 - a. Registrar las ejecuciones manteniendo actualizado los registros.
 - b. Liquidar, a los apoderados, honorarios y gastos.
 - c. Informar sobre la existencia de juicios y su estado.
 - d. Practicar, para el contribuyente o responsable, las liquidaciones respectivas.

Parte Tercera

DE LA FUNCION FISCALIZADORA DE LA DIRECCION DE RENTAS

Capítulo Primero

LA FUNCION FISCALIZADORA DE LA DIRECCION DE RENTAS

I. LA EVASION FISCAL Y LA FISCALIZACION TRIBUTARIA. GRAVAMENES QUE SERAN CONSIDERADOS

La evasión es un fenómeno que afecta la recaudación de todos los tributos y no obstante las distintas medidas puestas en práctica por los fiscos, es indudable que aún incide gravemente en sus ingresos. Las causas que la favorecen o que la provocan, son de la más diversa índole y van desde la resistencia que opone el contribuyente al pago del impuesto, atribuyéndole en cierto modo una naturaleza distinta a la de una deuda común, hasta la adopción de los más variados medios para burlar el correcto cumplimiento. Todo ello sin olvidar la simple falta de pago que en muchos casos se origina por deficiencias del propio sistema recaudatorio.

La eliminación de tales causas, como también de todas las demás susceptibles de ser enumeradas, depende, principalmente, de la educación del contribuyente, como así también del perfeccionamiento, por parte de la administración, de sus sistemas de percepción y fiscalización. En el primer aspecto, medidas como la amplia difusión de los plazos de cobro, de las modificaciones que siempre se introducen en el sistema tributario, de las penalidades en que se puede incurrir, y su inexorable aplicación y el proporcionar por todos los medios posibles un eficaz asesoramiento a los contribuyentes, puede producir un progresivo cambio en la actitud de éstos. En el segundo aspecto, la magnitud de la evasión es consecuencia de la deficiente fiscalización, ya que si bien es cierto que es la acción del contribuyente la que tiene a eludir total o parcialmente sus obligaciones, no lo es menos que la falta de medios, la dificultad de verificar determinados hechos imposables y la enorme tarea que significa cumplir una fiscalización total, favorecen en gran medida dicha actitud.

La fiscalización cumple una importante función dentro de la administración fiscal. El constante contacto con las autoridades de distintas provincias ha señalado con significativa frecuencia que una de sus más importantes preocupaciones respecto al funcionamiento de sus sistemas fiscales, lo constituye la carencia de inspectores, tanto en número como en calidad. Recogiendo dicha inquietud, esta parte del trabajo se dedicará a explorar los métodos de fiscalización que la experiencia ha probado, ya como eficaces, y además, los que se juzguen apropiados para mejorar la eficacia aunque no hayan sido aún experimentados.

En términos generales, todas las provincias tienen un régimen similar en lo que se refiere a los impuestos de mayor trascendencia cuantitativa. Estos son: el impuesto Inmobiliario, el impuesto a las Actividades Lucrativas, el impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, el impuesto de Sellos y el impuesto a los Automotores. Además, algunas provincias poseen gravámenes que son particulares a ellas, algunos de los cuales tienen las mismas características, o similares, a los antes mencionados. Un análisis de todos ellos obligaría a extender excesivamente este trabajo, por lo cual se tratarán aquí solamente los gravámenes comunes a todas o a la mayor parte de las provincias. Por otra parte, los métodos de fiscalización que se sugerirán podrán ser aprovechados en gran cantidad de casos dada la similitud, que antes se ha hecho notar, de algunos tributos con aquellos que son comunes a los distintos regímenes fiscales.

De los cinco impuestos que han sido calificados como comunes, dos deben ser descartados dada la índole de los mismos y las especialísimas formas que reviste su fiscalización. En primer término, el impuesto Inmobiliario, el cual, en razón de estar predeterminado por el catastro inmobiliario, excluye los procedimientos que hacen al tema de esta parte del trabajo. Substancialmente presenta dos problemas: el primero se refiere a la confección del propio catastro parcelario, lo cual constituye una tarea vinculada a la ingeniería, a la agrimensura y a la agronomía, es decir, disciplinas ajenas al tema que aquí se trata, y el segundo es el que se vincula a la falta de pago del impuesto. Este caso constituye un problema que se trata en otra parte del presente, ya que su solución está dada en la ejecución de tareas internas, puesto que la falta de pago implica la existencia de una deuda perfectamente determinada y susceptible de ser exigida judicialmente de inmediato.

El que grava la transmisión gratuita de bienes es el segundo impuesto aludido. También es tratado en otra parte de este trabajo, ya que desarrollándose, en general, en estrecha vinculación con la Administración de Justicia, los mayores problemas que se presentan vinculados a la evasión -como los referentes a valuación y a la existencia o no de determinados bienes- son solucionados por aplicación de disciplinas ajenas a los procedimientos que aquí se examinan.

Restan, por lo tanto, ser considerados el impuesto a las Actividades Lucrativas, el impuesto de Sellos y el que grava a los Automotores. Es en el primero de ellos donde la evasión alcanza su mayor nivel, ya que en la mayoría de las jurisdicciones las leyes dan al contribuyente la facultad de establecer por sí mismo, mediante declaración jurada, el monto imponible y, consecuentemente, el del impuesto que corresponde ingresar, limitándose el Fisco a fijar el plazo dentro del cual debe cumplir su obligación, aunque reservándose el derecho de verificar la forma en que lo ha hecho. De ello resulta que, producido el vencimiento, y siempre que se trate de contribuyentes inscriptos, sólo se conoce el hecho de quienes han cumplido o no con la obligación de declarar y pagar; pero para saber si el impuesto ha sido correctamente pagado, es preciso recurrir a la verificación directa practicada por la inspección. A ello es preciso agregar aquellos contribuyentes no inscriptos, los cuales salvo algunos medios indirectos a los que se hará referencia más adelante, sólo pueden ser incorporados como tales mediante la acción de la inspección.

El impuesto de Sellos recae sobre hechos imposables de las más distintas características, tales como los diversos contratos y operaciones civiles y comerciales y, en general, una enorme variedad de actos cuya fiscalización presenta casi tantas variantes como los hechos imposables sujetos a verificación.

El gravamen a los Automotores, que en algunas provincias es atribuido exclusivamente a las municipalidades y, en otras, si bien recaudado por la administración provincial, es distribuido en gran parte entre aquéllas, se presta para ser fiscalizado por la policía de tránsito, ya sea provincial o municipal, no obstante lo cual cabe hacer diversas consideraciones respecto a la intervención que pueden tener las direcciones de rentas.

Por lo expuesto, el presente trabajo considerará principalmente la fiscalización de los impuestos referenciados, es decir, el impuesto a las Actividades Lucrativas, el impuesto de Sellos y el impuesto a los Automotores.

II. REGIMEN ADMINISTRATIVO DE LA INSPECCION

Para organizar la inspección es preciso decidirse por la centralización de la misma, lo cual significa ubicarla dentro de la dirección de rentas, con una única jefatura dependiente del propio Director o de otro funcionario de alta jerarquía, o por la descentralización, es decir, creando distintas jefaturas de menor jerarquía, sin vinculación entre sí, dependientes a su vez de organismos descentralizados que ejercen su jurisdicción en distintas zonas geográficas. Si caracterizamos a la inspección como un organismo esencialmente ágil -como que debe desarrollar su acción en todo el territorio de la provincia según las más diversas necesidades- es evidente que el primer sistema tiene una innegable ventaja, a lo cual corresponde agregar que permite dividir adecuadamente el trabajo, ya sea teniendo en cuenta las necesidades administrativas, o las características personales de cada agente, puesto que será un solo funcionario quien ha de darles destino y función en todo el ámbito de la provincia. Por otra parte, la elección de las épocas y los lugares a inspeccionar, es siempre conveniente que se halle a cargo de un solo funcionario, lo cual no ocurre en el segundo sistema, puesto que su personal de inspección actúa permanente en el mismo lugar, lo cual, como se hará notar más adelante, tiene serias desventajas, ya que en ocasiones las verificaciones pueden resultar inoportunas, de un bajo rendimiento y, consecuentemente, de un alto costo de producción, etc.

Según sea la categoría que se asigne a la inspección dentro de la estructura de la Dirección de Rentas, y optando por el sistema de la centralización de aquélla, será la correlativa jerarquía del funcionario que la dirija. Puede ser, por lo tanto, un director, como un inspector general, un jefe de departamento y aún un jefe de división, pero sus atribuciones deben necesariamente comprender por lo menos las siguientes:

- a. Asignar funciones y trasladar al personal según sean las necesidades del servicio.

- b. Dar el trámite correspondiente a toda actuación de la inspección hasta que esté en condiciones de pasar a otra dependencia administrativa.
- c. Preparar los planes de fiscalización y someterlos, si corresponde, a la autoridad pertinente.
- d. Coordinar con el resto de las dependencias de la Dirección de Rentas, las tareas que exigen una acción conjunta.

La organización de la inspección propiamente dicha, es decir, la forma en que ha de estructurarse para actuar con eficacia, depende fundamentalmente del número de agentes que la componen, ya que contándose con un bajo número, le es posible a un solo funcionario tanto asignarles destino y función cuanto ejercer sobre ellos el indispensable contralor sobre su conducta, su eficiencia y su productividad. En caso contrario, es de gran utilidad la creación de comisiones --y aún puede decirse que son indispensables-- especialmente cuando la verificación se lleva a cabo dentro de una zona determinada, o respecto a uno o varios impuestos, etc. El jefe o encargado de ellas por su permanente contacto con los inspectores está en condiciones de ejercer el contralor de eficiencia, productividad y conducta a que se ha hecho referencia, de hacer cumplir las directivas previamente impartidas por sus superiores y de evacuar todas las consultas, tanto del personal como de los contribuyentes, que invariablemente se presentan y que de otro modo deben ser resueltas en la sede de la inspección. Es casi innecesario agregar que los jefes o encargados de las comisiones deben ser quienes reúnan las mejores condiciones de capacidad, de rectitud y de mando. Pese a la creación de comisiones que, como se ha dicho, se prestan especialmente para cumplir tareas de conjunto, como lo son las verificaciones que también han sido indicadas, a lo cual se puede agregar el despacho de expedientes, es necesario contar siempre con inspectores que cumplan su labor individualmente y sujetos a las directivas de la jefatura de la inspección. Tal el caso de quienes deban diligenciar oficios judiciales, medidas para mejor proveer, pericias, etc.

La inspección requiere, además, el funcionamiento de una sección interna cuya tarea ha de ser la siguiente:

- a. Registrar las entradas, salidas y trámite interno de expedientes.
- b. Registrar la entrada de toda actuación iniciada por la inspección a la cual debe imprimirle trámite y, en caso de ser caratulada como expediente, registrar el número de éste vinculándola con aquél.
- c. Archivar los partes de trabajo de los inspectores.
- d. Compilar los datos referentes a los resultados de las inspecciones y confeccionar en base a ellos, las estadísticas correspondientes. Esta tarea es fundamental para el buen manejo de la inspección, ya que el estudio de las estadísticas, que han de

comprender tanto el número de contribuyentes inspeccionados como los ingresos obtenidos y el costo de la tarea de verificación permitirán adoptar de inmediato las medidas que de su estudio resulten convenientes para mejorar la eficacia de la acción estatal.

III. FUNCIONAMIENTO DE LA INSPECCION

Aunque todas las tareas están vinculadas de un modo u otro a mejoramiento de la recaudación y, consecuentemente, a aportar al Fisco ingresos que de otro modo perdería, ellas admiten una división caracterizada por la forma de actuar y el fin inmediato que se persigue. En efecto, puede distinguirse, por un lado, aquellas vinculadas directamente a evitar la evasión fiscal y que requieren planificación o, por lo menos, la previa determinación del lugar, del impuesto o de los contribuyentes que se han de inspeccionar y, por otro, aquellas que pueden ser calificadas como complementarias porque son consecuencia de la actividad general administrativa y aún de las enunciadas en primer término. Ejemplos de las primeras son la verificación de declaraciones juradas de cualquier impuesto o las visitas domiciliarias para establecer la existencia de contribuyentes no inscriptos y, de las segundas, el despacho de expedientes o la comprobación de un cese de actividades. Tomando como base esta clasificación, que sólo tiene por objeto ordenar el funcionamiento de la inspección y llegar a una mejor división del trabajo, se analizarán cada una de ellas para hacerlo posteriormente respecto de los medios mediante los cuales se desenvuelve y las formas de actuar.

1. Tareas vinculadas directamente a evitar la evasión fiscal.

A. Verificación de declaraciones juradas. Estas pueden corresponder a cualquier clase de impuestos: impuesto de Sellos, cuando se otorga el derecho a hacer el pago en esa forma. Impuesto a las Actividades Lucrativas, especialmente cuando el pago se realiza con la intervención de agentes de retención. Impuesto Inmobiliario, cuando se declara el valor de un edificio o una ampliación. Impuesto a los Automotores, cuando se introducen modificaciones que alteran lo declarado al patentar y, en general, en todos los casos en que el impuesto es ingresado en base a declaraciones juradas, en cuyo caso la Dirección de Rentas, para comprobar su exactitud, no tiene otro recurso que dar traslado de ellas a la inspección, cuyo informe servirá para fundar la confirmación o rectificación, según el caso. Verificar una declaración jurada implica comprobar la veracidad de cada uno de los elementos que lo integran. En primer término, si quien declara es quien debe o puede hacerlo, lo cual significa establecer con precisión quién es el sujeto pasivo de la obligación fiscal. En todas las leyes fiscales, la falta de comunicación del cambio de titular de la explotación gravada, constituye una infracción de carácter formal, pero aparte de ellos hay casos, especialmente en contribuyentes de Actividades Lucrativas, por ejemplo donde existiendo una transferencia de fondo de comercio se simula el cese del mismo para comunicar una posterior apertura o iniciación de actividades. De ahí la importancia que tiene el establecer fe-

hacientemente la calidad de sujeto pasivo de la obligación fiscal. Otro elemento de la declaración es el domicilio cuyo cambio sin que medie comunicación, constituye también una infracción, y puede alterar sensiblemente la situación fiscal del contribuyente, como ocurre cuando la ley impositiva grava el ausentismo. Restan las dos partes fundamentales de la verificación: si ha sido correctamente declarado lo que constituye el hecho imponible y si el tratamiento aplicado es el que corresponde. Ambos puntos son tratados en el capítulo correspondiente.

B. Inspección a agentes de retención. Las mismas consideraciones que en el caso anterior caben en éste, con la diferencia que además de comprobarse si las retenciones han sido debidamente hechas y tempestivamente depositadas, es preciso verificar la situación del propio agente en su calidad de contribuyente, según sea su actividad.

C. Verificación domiciliaria. Esta es una tarea que sólo puede ser llevada a cabo por la inspección, como que consiste en el recorrido, casa por casa, comprendiendo uno o varios impuestos, para establecer la inscripción y el pago de los mismos sin practicar el ajuste aunque se trate de un impuesto sujeto a él. Como se ha dicho, puede ser empleada para cualquier impuesto, pero sus resultados son más efectivos con respecto al impuesto Inmobiliario y el que grava las Actividades Lucrativas. En lo que se refiere a éste, los resultados son generalmente satisfactorios, aunque no en materia de recaudación, ya que es una característica, confirmada siempre por la experiencia, que en la inmensa mayoría de los casos, sólo no está inscripto el contribuyente de poca importancia. En cuanto al impuesto Inmobiliario, aunque la forma de encarar la inspección es generalmente distinta dado el modo cómo es controlado, y por lo tanto, va dirigida directamente hacia determinados contribuyentes, hay casos en que este tipo de verificación rinde extraordinarios resultados, como ocurre con la incorporación de edificios o de ampliaciones de los mismos no denunciadas, en zonas de rápido crecimiento, por ejemplo, y donde el ya mencionado contralor no ha podido ser debidamente efectuado.

2. Tareas complementarias: despacho de expedientes.

Esta función que debe cumplir el cuerpo de inspectores, presenta las más variadas características en cuanto a su importancia, ya que es tan variable como lo pueden ser las medidas a disponer en el trámite de los distintos expedientes, que, por otra parte, pueden referirse a cualquier impuesto. La selección del personal, para cumplir esta misión -aunque el ideal consiste en que cualquier inspector esté en condiciones de despachar cualquier expediente- se ve facilitada por el hecho de que la Jefatura conoce de antemano la tarea y está en condiciones de distribuirla según la capacidad o los conocimientos del agente. Aunque, como se ha dicho, las actuaciones que se le presenten al inspector pueden ser muy diversas, en principio, y con las variantes que el caso imponga, su informe debe ceñirse a las siguientes normas:

a. Debe versar exclusivamente acerca de lo ordenado y aportando todo elemento que en el curso de su trabajo resulta estar vinculado con el asunto de que se trata.

b. Todo hecho de interés fiscal, pero ajeno al motivo de la inspección y aunque se trate del mismo contribuyente inspeccionado, ha de ser motivo de otro informe que seguirá posteriormente el trámite que proceda.

c. Debe consignar con toda precisión los elementos en que ha fundado el informe. Si se trata de libros, por ejemplo, indicará cuáles son, si son rubricados o no, folios, etc. y, en general, documentará expresamente aquella circunstancia, que puede referirse a contabilidad de terceros, constancias de reparticiones públicas, etc. Esta exigencia está fundada no solamente en que puede resultar necesaria para una posterior inspección originada en un proceso contencioso, sino en el contralor del propio inspector ejercido por sus superiores.

d. Debe ser objetivo. Aunque sea necesario extenderse en consideraciones o hechos, no debe vertir su opinión personal, puesto que su función es la de aportar los elementos para que posteriormente resuelva la autoridad que corresponda.

IV. MEDIOS DE LOS CUALES DEBE VALERSE LA INSPECCION PARA CUMPLIR SU COMETIDO.

El inspector actúa, en principio, ante el propio contribuyente y es éste quien debe proporcionarle los elementos necesarios para que pueda cumplir la diligencia que se le haya encomendado. Cuando no ocurre así, dispone de diversos medios, independientes de la voluntad del interesado, para llegar al fin perseguido. Algunos de esos medios son los que se enumeran a continuación:

1. Contabilidad de terceros.

Este recurso permite establecer fehacientemente el hecho imponible cuando el contribuyente oculta sus operaciones, carece de contabilidad o ésta no merece fe y siempre que la índole de los hechos que se tratan de probar se reflejan en otras contabilidades. Aquí juega un importante papel la habilidad del inspector, o de quienes lo dirigen, ya que teniendo en cuenta la actividad que el contribuyente desarrolla, la zona en que opera, u otros factores, pueden establecer previamente quiénes son los terceros que, presumiblemente, están en situación de aportar los datos indispensables. De esto se infiere que, por este medio, no siempre puede llegarse a comprobar con exactitud los hechos imponibles, realizados por el contribuyente sujeto a inspección, pero en cambio permite que sea dictada una determinación sobre base cierta y no sobre base presunta, situación ésta más conveniente dada las dificultades de la prueba, exigibles en el segundo supuesto. Su aplicación es útil para verificar todos los impuestos pero especialmente en el que grava las actividades lucrativas, como ocurre en los casos en que se busca probar el monto de las ventas de mayoristas a minoristas; o cuando se trata de probar la verdadera vinculación existente entre dos sujetos pasivos; si hay o no trabajo a comisión; si existe o no relación de dependencia, etc. Todo ello sin contar el caso a que se ha hecho referencia, del contribuyente que ha podido ocultar

los elementos que le han sido requeridos.

2. Informe de las Municipalidades.

Las constancias que pueden obtenerse en las oficinas municipales son particularmente útiles para la inspección, en numerosos casos. En lo que se refiere al impuesto a las Actividades Lucrativas, el cotejo del impuesto provincial con el de aquéllas servirá para establecer la existencia de contribuyentes no inscriptos y, especialmente, para precisar hechos como las habilitaciones, traslados, transferencias y clausuras de comercio. Es evidente, y así ocurre, que las municipalidades, tanto por el conocimiento más directo que su personal tiene de los contribuyentes y de su zona, así como por lo limitado de ésta, mantiene más actualizados sus registros que las direcciones de rentas provinciales. Otro tanto sucede, por ejemplo, cuando existen mataderos municipales, para fijar los ingresos de abastecedores y carniceros, cuyas solas constancias permiten dictar una determinación impositiva que el contribuyente no puede impugnar, evitándose además la verificación individual de todos los que se encuentren en esa situación. También pueden obtenerse en las oficinas correspondientes los ingresos de los constructores y profesionales de la ingeniería sobre la base de los planos y presupuestos que indefectiblemente deben ser presentados en los municipios.

Aunque el impuesto Inmobiliario está, por lo general fuera del ámbito de la acción de la inspección, cuando ésta debe informar en ciertos casos acerca de la fecha exacta de habilitaciones, ampliaciones y demoliciones de edificios, también los registros municipales se convierten en la más segura fuente de información. También cuando el impuesto a los Automotores se encuentre incluido dentro del sistema impositivo provincial, contralor en la vía pública de infractores y morosos resulta una tarea prácticamente imposible de realizar por parte de la inspección de la dirección de rentas, lo cual resulta, en cambio, sencillo para la administración de tránsito municipal. Bastará para ello la intimación a que concurran a regularizar su situación a la oficina que corresponda. Existen otras tareas que debe afrontar la inspección y que se tratan en la parte correspondiente de este trabajo, tales como la identificación de un vehículo, la determinación del verdadero lugar de su radicación, la compraventa y traslado de hacienda, la extracción de ciertos productos, que son objeto de gravamen tanto por parte de la provincia como de las municipalidades. El contralor realizado por éstas, como ya se ha hecho notar, es generalmente más eficaz porque se ejerce constantemente; mientras el de la dirección de rentas sólo se lleva a cabo esporádicamente y abarcando, por lo tanto, períodos de la más variada duración. El cotejo de los registros municipales resulta pues de gran utilidad, especialmente si, como ocurre en algunos sistemas impositivos, para que se opere la transferencia o el movimiento, se requiere la expedición previa de una guía o permiso de traslado.

3. Informes de otras entidades públicas y privadas.

a. Las diversas juntas que intervienen en la comercialización de productos, como por ejemplo, carnes, algodón, granos, vinos, etc., constituyen una muy completa y precisa fuente para obtener los datos necesarios para comprobar la existencia de contribuyentes no inscriptos, la exactitud de las declaraciones juradas y la forma en que los agentes de retención han dado cumplimiento a sus obligaciones.

b. Por intermedio de los registros prendarios puede controlarse ventas gravadas cuando se presume ocultación. Este caso se presenta generalmente en comercios dedicados a la venta de automotores, maquinaria agrícola y, en general, toda clase de bienes muebles que habitualmente son vendidos con garantía prendaria.

c. Aun cuando sea con carácter de excepción, resulta de gran importancia obtener informes de las instituciones bancarias patrimoniales. Las manifestaciones presentadas en ellas pueden ser indispensables para verificar los montos imponibles declarados para el pago del impuesto a las Actividades Lucrativas, y los bienes declarados permiten controlar el impuesto que pueda gravar un conjunto de inmuebles, según sea su valuación o su extensión.

d. Es un recurso muy importante el intercambio de datos con otros fiscos para determinar la situación de los contribuyentes por la economía que representa en todos los aspectos y por cuanto se aprovechan las inspecciones y contralor de otras jurisdicciones. Indudablemente que la organización de un sistema de intercambio permanente de informaciones, es ajena a la inspección, ya que implica el cotejo de declaraciones e inspecciones con los antecedentes propios, pero sí interesa, en el estado actual de esta cuestión, que todas las jurisdicciones, en casos particulares o no, faciliten la información que les sea requerida. Ello fue acordado así en la reunión celebrada en Paraná en el año 1958 por representantes de la Nación y los distintos ministerios provinciales de Hacienda, y ratificado posteriormente por los respectivos Poderes Ejecutivos.

e. La obligación de suministrar informes debe alcanzar también a otras reparticiones estatales. Como ejemplo puede citarse a la Administración de Lotería y Casinos cuyo registro de vendedores de la lotería nacional, es indispensable para la fiscalización del impuesto provincial que grava su venta.

V. LA IDONEIDAD EN EL PERSONAL DE INSPECCION.

La función de los inspectores tiene una característica muy especial que la distingue de la que cumple el resto de los agentes de la administración y es que debe actuar ante los contribuyentes, o sus asesores, sin la asistencia inmediata de un superior y sin tener a su alcance los elementos auxiliares con que normalmente

cuenta en una oficina. Por esta razón, así como por la diversidad de tareas que pueden serle encomendadas, es que deben poseer una muy amplia y sólida preparación acerca de las materias vinculadas a la inspección fiscal.

La capacitación del personal constituye una ineludible necesidad si se pretende cumplir debidamente un plan eficiente de inspecciones, y aunque es indudable que el ingreso de personal apto, en razón de sus estudios, elimina en gran parte aquella necesidad, lo cierto es que normalmente la administración no cuenta con su concurso y es entonces que surge el problema de preparar a sus propios agentes para integrar el cuerpo de inspectores. Ante dicha necesidad es conveniente recurrir en primer término a quienes, por la índole de las tareas desempeñadas en las direcciones de rentas, tienen ya adquiridos parte de los conocimientos que han de considerarse indispensables. Quien ha estado dedicado al despacho de expedientes y conoce por lo tanto sus diversos trámites y la aplicación de la ley impositiva, estará en mejores condiciones para desempeñarse que quien sólo ha cumplido tareas secundarias o, por lo menos, desvinculadas de la materia de que se trata. Elegido el personal con el cual ha de formarse el cuerpo de inspectores, es indispensable recurrir a cursos de capacitación en los cuales se impartirá enseñanza tanto teórica como práctica sobre los diversos temas que se anunciarán. La enseñanza práctica es necesario que en parte la cumpla el futuro inspector actuando como tal, acompañado por un superior o por otro inspector ya familiarizado con su función. Hay casos, como la verificación de un comercio sin contabilidad, donde la forma en que se encara la inspección juega un papel fundamental en su resultado. La experiencia tiene en ese y otros muchos casos una gran importancia y ella se obtiene preferentemente del modo indicado.

Sin perjuicio de precisar, en oportunidad de tratar en particular los impuestos cuya verificación interesa principalmente, los conocimientos especiales que cada uno de ellos requiere, en principio, la preparación del personal de inspección deberá comprender, indispensablemente, las siguientes materias:

a. El sistema impositivo de la provincia, lo cual implica el conocimiento del Código Fiscal, de la Ley Impositiva y de sus respectivos decretos reglamentarios. De este modo podrá el inspector conocer los principios que rigen los distintos tributos, cuál es el hecho imponible y cuál es el impuesto que debe tributar, cuando rigen y cuál es el alcance de las exenciones y, en general, todas aquellas disposiciones legales que le han de permitir determinar correctamente cuál es la situación fiscal de los contribuyentes de los distintos impuestos. Además, deberá mantenerse constantemente informado de las resoluciones administrativas o judiciales que interpreten aquellas leyes o decretos, así como las sucesivas modificaciones de la legislación impositiva.

b. Si bien es cierto que no todos los contribuyentes registran sus operaciones en libros y que en numerosos casos la función dada al inspector excluye la necesidad de poseer conocimientos contables, también lo es que los contribuyentes de mayor importancia fiscal los llevan y que, ante las crecientes exigencias fisca-

les, cada vez aumenta el número de éstos. Es evidente que el ideal de una dirección de rentas, en lo que se refiere a sus inspectores, consiste en que la mayor parte de ellos sean contadores, pero ante la realidad debe afrontar, como repetidas veces se ha hecho resaltar, la capacitación de su propio personal o de los agentes que ingresen sin los conocimientos indispensables. El desarrollo de este punto excedería en mucho los propósitos de este manual y debe ser materia de un problema elaborado de acuerdo a las necesidades de cada provincia, pero una enumeración de los puntos que se estiman fundamentales teniendo en cuenta que han de inspeccionar el impuesto a las Actividades Lucrativas, y otros que cada provincia tienen establecidos pero de características muy semejantes, es la siguiente: en general, la enseñanza deberá abarcar los puntos que la práctica indique como indispensables o como los más comunes en el curso de una inspección. Como ejemplo, y tomando el ya citado del impuesto a las Actividades Lucrativas, el inspector deberá conocer cuáles son los distintos libros y cuál es el destino de cada uno, cuáles son los obligatorios y cuáles los auxiliares. Deberá saber que consultando el índice del mayor, estará en condiciones de determinar cuáles son las cuentas que registran ingresos brutos, así como que deberá recurrir a las cuentas de descuentos, bonificaciones, devoluciones e impuestos para poder fijar las deducciones legales, y deberá tener presente siempre que, en casos de duda, debe cotejar los asientos con sus respectivos comprobantes. Con este ejemplo se quiere significar que la enseñanza, en atención al personal a quien se debe recurrir, debe ser esencialmente práctica, adaptada especialmente a futura labor a exigir a los inspectores.

c. Especialmente vinculada a la función del despacho de expedientes, el inspector debe estar en condiciones de informar de acuerdo a las disposiciones que rigen el trámite administrativo. En este aspecto, la preparación debe ser amplia, ya que el despacho de expedientes implica la constante sustanciación de todo tipo de trámite, ya sea indicados específicamente por la ley fiscal, como dispuesto por las normas generales de procedimiento.

VI. PLANIFICACION Y EJECUCION DE LA INSPECCION.

En principio, es fundamental formular un plan de inspecciones comprensivo de todos los gravámenes del sistema impositivo y de todos los contribuyentes, ha de ser puesto en ejecución de modo que pueda considerarse que todos los tributos y todos los contribuyentes estén permanentemente fiscalizados. Si bien elementales principios de justicia, así como razones de buen orden administrativo justifican suficientemente la implantación de un plan definido, numerosos inconvenientes de diverso orden se oponen a que pueda llevarse a cabo. Las limitaciones de medios con que por lo general actúan las distintas direcciones de rentas; la no continuidad en la tarea, ya que su realización se encuentra sometida no pocas veces a los cambios de autoridades; la falta de personal idóneo de inspección y en cantidad suficiente, y la necesidad de colocar a los organismos internos en condiciones de absorber el recargo de tareas que significa, son parte de los inconvenientes aludidos. Por otra parte, un plan de verificación integral significa que

se han de inspeccionar zonas del más diverso rendimiento, lo cual trae como consecuencia que en algunas de ellas se eleva el costo de producción y, además, se dejan de percibir recursos que de otro modo ingresarían de inmediato con dar prioridad simplemente a otros lugares u otros contribuyentes. Es así como las necesidades fiscales imponen a la inspección una forma y un sentido distintos de aquellos que indica el orden administrativo. Podrá interesar un aumento general de la recaudación, en cuyo caso la acción de aquéllas se proyectará hacia los contribuyentes que presumiblemente son infractores en mayor grado, hacia las zonas de mayor productividad y fiscalizando, según el caso, cualquiera de los impuestos; o podrá interesar el aumento de rendimiento de determinado gravamen, y dentro de él de determinadas categorías de contribuyentes, etc. Es decir; que los propósitos pueden ser tan variados como las necesidades fiscales deducidas del estudio de la recaudación en cualquiera de sus más diversos aspectos.

A continuación, se esbozará la forma de poner en marcha un plan de verificación integral y luego las modalidades que el interés fiscal impone a dicho modo de actuar. Igualmente se considerará la verificación de contribuyentes, según la actividad desarrollada o según su importancia en rendimiento fiscal.

I - Verificación integral.

Un plan de verificación integral comprende la inspección de todos los contribuyentes de la Provincia y todos los gravámenes de su sistema impositivo. Como normas de carácter general y con las modificaciones que las circunstancias impongan en cada caso, un plan de ese alcance puede encararse sobre las siguientes bases:

1. En primer término es preciso determinar el orden en que han de ser verificados los distintos departamentos o partidos. Esto es indispensable para coordinar la labor de las oficinas internas que deben ir preparando los formularios a que se hará referencia más adelante a medida que trabaja la inspección. Además es conveniente elegir, por lo menos, dos departamentos para trabajar al mismo tiempo, ya que ello permite elegir uno de importancia y otro de escaso rendimiento, obteniéndose de ese modo constantemente ingresos y equilibrando el costo de la inspección.

2. Es aconsejable inspeccionar solamente el impuesto a las Actividades Lucrativas, el impuesto de Sellos y los tributos especiales que cada provincia tenga y que sean parte importante de sus ingresos, es decir, los gravámenes que se pagan de acuerdo a lo declarado por el contribuyente y, por lo tanto, sujetos a ajuste o, caso del impuesto de Sellos, en el cual sólo la inspección, dada la naturaleza y la forma de ciertos actos gravados, puede controlar en cierta medida la evasión fiscal. En cuanto al resto de los tributos y aún las tasas y contribuciones es suficiente la comprobación de que el contribuyente se encuentra al día en sus pagos, y sólo en caso contrario el inspector procederá a intimar el pago.

La intimación será hecha en los casos de gravámenes en los cuales no es necesario practicar ajuste -impuesto Inmobiliario, por ejemplo- y en aquellos otros que, dada su poca importancia, no justifiquen el costo de la inspección. Es decir, que el ajuste será hecho únicamente cuando no pueda conseguirse que el contribuyente regula-

rice su situación, y desde luego, en aquellos que teniendo una evidente importancia, la jefatura de la comisión así lo disponga.

3. La intimación debe contener los elementos necesarios para que pueda constituir la base del sumario o expediente en caso de que ella no dé resultado. Son elementos indispensables de dicha notificación el nombre y apellido o razón social del contribuyente, su domicilio, impuesto, tasa o contribución a que se refiere, años o cuotas que se adeuden y finalmente la constancia de la notificación practicada en la forma requerida por la ley fiscal. El duplicado debe quedar en poder del contribuyente y el original debe ser remitido a la jefatura de la comisión, a cuyo cargo quedará controlar si se ha dado cumplimiento a lo intimado y darle posteriormente el trámite que corresponda.

4. En cuanto a los impuestos que se ingresan de acuerdo a declaraciones juradas, es de gran utilidad que los inspectores cumplan su misión provistos de un formulario en el cual se hayan volcado previamente los pagos, los ingresos declarados y su discriminación cuando corresponda la aplicación de distintos tratamientos, así como todo otro antecedente que pueda serles necesario en el curso de las inspecciones. Ello acelera y facilita la tarea de ajuste, ya que para establecer diferencias o confirmar lo declarado y pagado, debe necesariamente conocer dichos datos, y en caso de no conocerlos, debe necesariamente requerirlos del interesado con la consiguiente pérdida de tiempo, lo cual se agrava cuando aquél no los posea o sean incompletos, en cuyo caso debe solicitarlos a las oficinas correspondientes. Es ésta quien debe efectuar la preparación de los formularios, pero en caso de no ser ello posible y dado sus grandes ventajas, es conveniente, aun cuando durante un tiempo le reste personal, que la tarea sea cumplida por la propia inspección.

5. La jefatura debe tener un asiento fijo con el objeto de poder atender en su sede los reclamos y aclaraciones de los contribuyentes que inevitablemente se producen, y cumplir las funciones inherentes a ella: la distribución del trabajo, contralor del personal, confección de estadísticas y elevación de todo lo actuado para su ulterior trámite.

6. En las zonas urbanas, el uso de planos es indispensable para distribuir el trabajo y evitar visitas repetidas a contribuyentes ya inspeccionados, sin contar con que permite controlar al propio inspector. Actuando de este modo y provisto, si ello es posible, de los formularios mencionados en el apartado 4, los cuales serán previamente ordenados por calle y número, fácil le será al inspector verificar la situación fiscal de los contribuyentes inscriptos y establecer quiénes no lo están.

7. Finalmente debe darse al personal precisas instrucciones con respecto a la forma en que deben actuar e informar en circunstancias que son de la mayor importancia para las oficinas internas que controlan los distintos tributos. Los casos más comunes son los siguientes:

a. Caso de contribuyentes no inscriptos. Elementos que puede aceptar para establecer la fecha de iniciación de sus actividades, así como requisitos que deberá requerir para que quede definitivamente formalizada la inscripción.

b. Cuáles son las medidas que debe adoptar en caso de negativa del contribuyente para aportar los datos indispensables para llevar a cabo la verificación.

c. Cuando compruebe la existencia de venta de fondos de comercio no comunicadas.

d. Procedimiento para actuar en caso de cese de actividades o desaparición del contribuyente.

De lo anterior, se deduce que debe existir una coordinación entre la inspección y las oficinas a que se ha hecho referencia, ya que la primera está en condiciones de suplir la falta de información que le es necesaria a la segunda para mantener actualizados sus registros y para poder informar en cualquier momento cuál es la verdadera situación fiscal de los contribuyentes.

II - Verificación según la actividad desarrollada

La importancia de esta forma de llevar a cabo la inspección reside en el hecho de que se tiene en cuenta la situación económico-financiera por la cual atraviesan en determinado momento cierto tipo de actividades. El éxito de la inspección reside en el acierto de la elección de actividades prósperas, ya que se obtendrán créditos de contribuyentes solventes y, consecuentemente, de fácil percepción. En cuanto a los otros casos, a la inversa, se obtendrán créditos de difícil cobro, todo ello agravado por las multas y los intereses, consecuencia de la omisión en el pago de los impuestos. Aunque es evidente el derecho del Estado a reclamar las diferencias en cualquier momento, ha de ser motivo de un cuidadoso análisis el determinar cuándo ello resulta conveniente, ya que en determinados casos, la exigencia fiscal puede, no solamente comprometer la situación económica de los contribuyentes afectados, sino la de terceros. Desde luego que las provincias tienen en sus manos los medios para facilitar el pago de aquellas deudas y obtener finalmente el cobro de sus créditos, pero lo que se quiere hacer resaltar es el modo de trabajar para obtener ingresos fiscales de rápido y seguro cobro.

En cuanto al modo de operar, es el mismo que el indicado para la verificación integral, con la diferencia de que previamente deben ser seleccionados tanto el impuesto como la categoría de contribuyentes a inspeccionar, lo cual debe ser decidido por la dirección de rentas sobre la base de su conocimiento de la situación económica de aquéllos.

III - Verificación de contribuyentes según su importancia

En esta forma de actuar se inspecciona únicamente, y ello con respecto a cualquier impuesto, a contribuyentes de determinada capacidad contributiva. Esta condición surgirá de los antecedentes que obren en la repartición, de inspecciones cuando sea destinado a efectuar visitas con ese objeto. Si bien no podrá darse una medida precisa, teniendo en cuenta los antecedentes que se poseen que pueden no ser exactos

y que en muchos casos se actuará sobre la base de presunciones, la jefatura de la inspección es quien deberá dar las instrucciones acerca de los casos a verificar. Pese a que podría pensarse que en esta categoría de contribuyentes donde puede encontrarse al mayor número de infractores y donde se produce, en consecuencia, una mayor evasión fiscal, es preciso hacer una distinción. La gran empresa, que tiene además eficaz y correcta contabilidad y que cuenta con un asesoramiento impositivo responsable, salvo escasas excepciones, cumple normalmente sus obligaciones fiscales. El interés fiscal está precisamente en la inspección del resto de los contribuyentes a los cuales puede considerarse comprendidos en aquella categoría. Por lo general se registran sus operaciones de modo deficiente, pero lo que los caracteriza especialmente es la modalidad de operar, y la dificultad de la inspección estriba precisamente en poder determinar no ya la totalidad, sino una parte de sus operaciones gravadas.

A este problema es el que se ha hecho referencia en la parte pertinente de este Manual cuando se indica la forma de afrontar esos inconvenientes mediante las constancias de contabilidades de terceros, oficinas públicas, etc.

VII. CONTRALOR DEL PERSONAL DE LA INSPECCION

I - Contralor de la productividad.

Este es un aspecto de suma importancia en la conducción de la inspección, ya que su éxito dependerá casi exclusivamente de los procedimientos y medidas que se adopten en su consecuencia. En general, es evidente que en la mayoría de las provincias los recursos, tanto en lo que se refiere a personal como a elementos materiales disponibles, son muy limitados y, en cambio, las necesidades constituidas por el volumen de la evasión fiscal, son prácticamente ilimitadas. El problema puede concretarse estableciendo que deben obtenerse los mayores ingresos posibles con el personal y los elementos de que se dispongan. Ahora bien, este rendimiento fiscal buscado es obtenido por la fiscalización por dos caminos diferentes. Por una parte, la acción directa de la inspección que actúa ante los contribuyentes y determina diferencias de impuestos cuyo resultado puede medirse con exactitud, y por la otra, la presión psicológica que se hace sentir de un modo general y que también se traduce en ingresos, difíciles de precisar en números pero que se refleja, transcurrido el tiempo necesario, en el aumento general de la recaudación. Esto se aprecia especialmente en los impuestos tributarios espontáneamente por medio del sistema de las declaraciones juradas, en los cuales, la sola actuación aislada, en una zona determinada, de personal verificador provoca una natural tendencia por parte de numerosos contribuyentes a ajustar con veracidad sus declaraciones.

Puede, pues, admitirse sin lugar a dudas, que la productividad de la inspección no está dada solamente por un cotejo entre los ingresos obtenidos por su acción directa y su costo. Este es solamente un aspecto del problema, que, desde luego tiene suma importancia, pero limita la verdadera función de la inspección que

no debe ser entendida como la del mero descubrimiento de infractores, sino en el muy amplio de llevar a los contribuyentes el convencimiento de cuáles son verdaderas obligaciones, sin necesidad de que sean inspeccionados. Si se pensara en otro modo habría que admitir también que se renuncia a los recursos provenientes de gran parte de los contribuyentes no inspeccionados; cosa que ocurre dado los es casos medios de que se dispone, por una parte; y por la otra, la diversidad de grávámenes y el constante aumento de los sujetos pasivos.

En lo que se refiere al contralor de la productividad, aquí se considerará el primer aspecto aludido, y si bien no puede darse una pauta para poder afirmar cuándo una inspección es productiva o no, es evidente que conociendo los ingresos obtenidos y los gastos que su actuación ha ocasionado, se tendrá una clara idea de su resultado para poder decidir según las circunstancias del caso, si es favorable o no. Estas circunstancias están dadas especialmente por el impuesto verificado y por la zona geográfica en que se haya actuado. Para poder conocer con exactitud cuál es la productividad de la inspección es preciso disponer de los partes individuales de trabajo de los inspectores, y si bien en principio parecería que su simple suma daría aquel resultado, lo cual es cierto en términos generales, no lo es en cambio en cuanto no refleja con exactitud los obtenidos por aquella en su función específica. Por ello es necesario hacer notar nuevamente que la inspección cumple tareas complementarias de la actividad administrativa de la dirección de rentas y que si bien los ingresos obtenidos en ellas y los gastos ocasionados pueden y deben reflejarse en una parte o estadística de carácter general, en éste deben ser discriminados de los demás para poder conocer la marcha de las inspecciones y sus resultados y, consecuentemente, decidir las distintas medidas que convenga adoptar.

Para saber con exactitud cuál es el rendimiento de la inspección, es preciso establecer la obligatoriedad del parte de trabajo individual, cuyos datos, necesariamente uniformes y comprensivos de los mismos períodos de tiempo, servirán para elaborar la estadística que refleje aquella circunstancia. En principio, bastará para obtener dicha información la simple suma de los partes individuales, pero para conocer mejor la marcha de las distintas tareas a cargo de la inspección, es conveniente que aquéllos sean agrupados previamente según sea distribuido el personal, ya sea en comisiones o simplemente en grupos, para cumplir tareas afines, como lo son la verificación de un impuesto, la de varios impuestos en una zona, despacho de expedientes, etc. De ello se deduce la necesidad de implantar además del parte de trabajo individual y del general, que es su consecuencia, la de otro comprensivo de las tareas cuyo resultado interesa conocer separadamente. Finalmente, es importante conocer también el costo de la inspección. Los formularios cuyos modelos se proyectan son suficientemente explicativos, por lo cual se hará una muy sumaria referenciación de ellos.

Formulario "A". Es el que el inspector entrega a su superior. Se sugiere que sea decatenario por cuanto un período de diez días permite un razonable contralor sobre la actividad del inspector, quien necesariamente se desempeña con una cierta independencia y, al mismo tiempo, evita la engorrosa compilación de datos que se pro

duciría si la exigencia fuera diaria. En éste la información sería en muchas oportunidades fragmentaria, como cuando se informa que se ha iniciado una inspección que debe continuar, o cuando el inspector da cuenta que se traslada de un punto a otro. En las columnas 1 y 2 se consignarán el día del mes en que se cumple la tarea y el lugar, respectivamente. En la 3 el número del expediente si se trata de su diligenciamiento y el número de inscripción, o la circunstancia de que estaba inscripto, cuando se trata de inspecciones. Cada actuación ocupará una línea, debiendo repetirse por lo tanto en la columna 1 la fecha cuando en un mismo día se cumplan varias actuaciones. La columna 4 indica el motivo de la verificación, en todos los casos se indicará. Por ejemplo, en el primer caso, comprobación de un cese de actividad, ajuste por transferencia, informe, etc., y en el segundo el impuesto verificado. Si en un mismo acto se verifican dos impuestos distintos, sellos y actividades lucrativas, por ejemplo, cada impuesto será informado en una línea distinta. En la columna 5 se consignará el monto de la diferencia establecida por el inspector, cuya suma va al pie con un renglón en el cual se incluyen las diferencias anteriores para llegar a un total general, que se seguirá sumando hasta totalizar un año. Ello permite conocer la eficacia de cada agente y facilita la información para el caso de promociones, calificaciones, etc.

El modelo de parte "B" es el que resume el total de las tareas de la inspección, especificándose todos los detalles que permitan conocer su rendimiento. Es evidente que si la inspección es muy reducida, y se registran sus resultados en dicho modelo, bastará en la columna reservada para "comisión" el nombre del inspector y, en caso contrario, si el cuerpo de inspectores es numeroso es preciso recurrir al parte mensual de las distintas comisiones. Aquí resulta conveniente establecer una diferencia en los partes de aquéllas según sea la naturaleza de las tareas que se cumplan. Cuando se lleve a cabo la misión específica de la inspección visitando contribuyentes y efectuando ajustes, el modelo "C" reflejará todas las circunstancias que interesan para poder seguir paso a paso la marcha de la inspección. En cambio, el modelo "D" podrá ser usado para el despacho de expedientes y todo otro tipo de tareas que se le encomiende a la inspección, ya que sólo interesa en este caso conocer los ingresos y la cantidad de asuntos despachados y pendientes de despacho.

El modelo "E", donde se detallan los gastos, debe ser usado por todas las comisiones y en caso de que éstas no existan, ha de ser confeccionado por la sección correspondiente de la inspección.

II. Contralor de la rectitud de los procedimientos y de la honestidad del personal.

Si bien el cuerpo de inspectores no constituye una excepción al resto del personal de la administración, y que cabe, por lo tanto, exigirle el cumplimiento de sus obligaciones en la misma medida que a aquél y someterlo a sus mismas normas disciplinarias, lo cierto es que la forma en que cumple sus tareas, así como el medio en que actúa, todo ello sumado a los intereses en juego dependientes en gran medida

de sus informes, hacen que sea necesario considerar con especial cuidado su contralor.

La revisión del informe de un inspector por parte de su jefe inmediato revelará si ha actuado ajustándose a la ley, a las normas reglamentarias que debe aplicar y a las instrucciones recibidas y si bien en principio de ella sólo surgirá si aquél reúne las condiciones necesarias para desempeñarse, existen numerosas circunstancias que permitirán que fundadamente pueda dudarse de la exactitud o de la corrección de un informe. La impugnación del contribuyente asegura el contralor de parte de la tarea del inspector, ya que es frecuente encontrar personal que actúa con un excesivo fiscalismo, presumiendo siempre que todo contribuyente es un infractor y extremando el rigor de su procedimiento, muy especialmente en casos de falta de libros, llega a resultados arbitrarios. La solución de este problema que altera el normal funcionamiento de la inspección, ya que la inevitable y justa impugnación del contribuyente provocará la revisión de todo lo actuado, resulta sumamente sencilla, ya que depende exclusivamente de las medidas que los superiores puedan adoptar, sea con carácter general o particular. Más grave y más general es la actitud inversa del inspector. Lo real es que se encuentra sometido a una innegable presión por parte de determinada categoría de contribuyentes, agravada en muchos casos por la importancia de las diferencias del impuesto que comprueba, a los cuales es preciso agregar su secuela de multas e intereses, sin olvidar el campo propio de sus propias condiciones personales. Por cierto que cuando deben enfrentarse estas situaciones es muy difícil probarlas debido a la connivencia de ambas partes. Es más efectivo tratar de prevenirlas recurriendo, en primer término, a una selección rigurosa del personal y asegurándole una remuneración acorde con la función. Esta remuneración puede ser acrecentada con gran beneficio para la administración, interesando al cuerpo de inspectores en el éxito de la misión que cumplen otorgándoles participación en las multas, o en la recaudación general o en la obtenida por la inspección, etc. Se trata de dar un incentivo para trabajar más y con más eficacia y al mismo tiempo contribuir a que las necesidades de orden económico no influyan en su actuación. Otros dos medios son aconsejables en la prevención de aquellas situaciones; la supervisión y las reinspecciones.

La supervisión debe ser ejercida en los lugares donde actúan los inspectores y sin que ellos tengan conocimiento previo de cuándo ha de llevarse a cabo. Tiene una gran importancia, pues, tanto el contribuyente como el inspector se sienten vigilados, y éste sabe que el supervisor, quien ha controlado la verificación durante el tiempo que considere necesario, se lleva una impresión cabal de cuál ha de ser el resultado de ella.

Las reinspecciones deben ser establecidas con carácter general debiendo el personal conocer dicha circunstancia, es decir, que se trata de un contralor de rutina y que pueden ser dispuestas en cualquier momento sin que impliquen, en modo alguno, sospecha de la correcta actuación de nadie.

Capítulo Segundo

VERIFICACION DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS

I. CONTRIBUYENTES QUE LLEVAN LIBROS. LA FE QUE MERECEN ESTOS. OTRA DOCUMENTACION SUBSIDIARIA.

La existencia de contabilidad, sea ésta rubricada o no, obliga, en principio, al inspector a atenerse a sus constancias. La excepción está dada por los casos en que los libros no merezcan fe. Esta es una situación de hecho que debe ser cuidadosamente considerada en cada caso, ya que implica destruir una prueba del contribuyente cuyas consecuencias son las de presumir el propósito de defraudar al fisco o, por lo menos, ocultar operaciones que constituyen hechos imposibles. Como norma general, es preciso atenerse a las previsiones del Código de Comercio, que en su Art. 54 enumera los "defectos y vicios" que según el Art. 55, quitan a los libros valor en juicio como prueba a favor del comerciante. Dichos vicios y defectos están constituidos por la alteración en el orden progresivo de las fechas y operaciones en los asientos, la existencia de "blancos" o "huecos", las interlineaciones, raspaduras y enmiendas no salvadas debidamente, el tachar asientos, y, finalmente, mutilar parte del libro, arrancar alguna hoja y alterar la encuadernación y foliatura. Las situaciones enunciadas constituyen deficiencias que pueden ser fácilmente percibidas por el inspector, quien deberá puntualizarlas en su informe a efectos de justificar el motivo por el cual no practica la verificación sobre la base de la contabilidad y, en cambio, la hace valiéndose de algunos de los métodos subsidiarios que se analizarán más adelante. No son aquellas las únicas causas que restan valor a los libros, ya que es indispensable que cada asiento se encuentre respaldado por la documentación correspondiente y que todas las operaciones se encuentren registradas. El primer caso, aunque pueda resultar una tarea larga y engorrosa, tiene su solución en la actividad del propio inspector, pero el segundo presenta las mayores dificultades, ya que es difícil que de la propia documentación de la empresa surja la prueba de lo que, precisamente, se ha querido ocultar. Los medios indirectos son los que han de permitir, ante la sospecha del inspector a los indicios que pueda recoger en el curso de su verificación, probar la omisión de asientos o su falsedad. Estos medios son, por ejemplo: las contabilidades de terceros, constancias de bancos, instituciones oficiales, etc.

Sin embargo, la falta de libros rubricados no significa que el inspector deba desechar todo otro elemento de juicio que ofrezca el contribuyente. Si dichos elementos consisten en libros simples, o en cualquier otra clase de documentación

que sea debidamente llevada y respaldada por los comprobantes respectivos, el inspector debe cumplir sobre su base la verificación, dando cuenta detalladamente en qué consiste aquélla y expresando las razones que ha tenido para aceptarlas.

II. CONTRIBUYENTES QUE NO LLEVAN LIBROS. DIVERSOS PROCEDIMIENTOS PARA ESTABLECER EL MONTO IMPONIBLE.

La falta de libros o de cualquier otra documentación fehaciente, crea el problema de hallar un procedimiento que, supliendo aquellos elementos, permita obtener resultados que se ajusten a la realidad, es decir, que la determinación impositiva dictada como consecuencia de una inspección practicada por aquel medio, no pueda ser válidamente impugnada. Existen diversos sistemas para llegar a fijar los ingresos brutos que constituyen el monto imponible del impuesto, y si bien pueden obtenerse en muchos casos resultados aceptables y aún exactos, tienen el grave inconveniente de que algunos de los factores indispensables para llegar al resultado perseguido, quedan librados en gran parte al desempeño del inspector, su mayor o menor sagacidad, por ejemplo, y aún a la buena o mala fe del propio contribuyente. En suma, se trata de hallar un procedimiento uniforme que produzca resultados también uniformes y además justos, sin que jueguen en su aplicación elementos variables ajenos al propio procedimiento.

Algunos de los sistemas aludidos, son los siguientes :

- a. Cálculo previo de la venta diaria multiplicada luego por los días hábiles del año, o de la venta mensual multiplicada por doce.
- b. Suma de los gastos y de las utilidades habidos durante un año, debiendo incluirse entre los gastos el valor de compra de las mercaderías.
- c. Efectuar una estimación del capital del negocio y, de acuerdo con la actividad a cargo del mismo, calcular las veces que dicho capital es movido en el año, y así establecer el monto imponible. En este procedimiento, los inspectores deben ser provistos de tablas e índices con un cálculo previo del movimiento anual de los distintos tipos de negocio.
- d. Finalmente, pueden aplicarse coeficientes fijados de acuerdo a una tabla ya establecida. El procedimiento es el siguiente: se obtienen los gastos totales del negocio a los cuales se sumarán las utilidades que el contribuyente manifieste haber obtenido. Este debe también aportar el dato del cuál es el porcentaje de utilidad bruta que tiene sobre los precios de compra, multiplicándose la suma ya obtenida, de gastos más utilidad, por el coeficiente que indique la tabla. El coeficiente se obtiene por el procedimiento común, y cuya fórmula desarrollada se explicará más adelante, y que consiste en 100 más la utilidad cargada sobre el costo dividida por esta misma cantidad. Este procedimiento resulta arbitrario por cuanto los coeficientes son los mismos para todo tipo de negocio sin discriminar, para obtener los coeficientes, toda la variedad de artículos y sus diferentes utilidades que puedan tener las distintas

clases de empresas. Además, y para obtener los ingresos de distintos años, se usa un porcentaje fijo de disminución o aumento, sin tener en cuenta las circunstancias señaladas.

III. DETERMINACION DEL INGRESO BRUTO EN BASE A LOS GASTOS

Los inconvenientes antes señalados se superan con el uso de un procedimiento, basado en estudios contables previos, y que consiste en establecer el ingreso bruto mediante la aplicación de la siguiente fórmula: conociendo el porcentaje de utilidad sobre el costo de las mercaderías en un tipo determinado de comercio, así como los gastos y las utilidades del mismo, los ingresos brutos serán iguales a la suma de los gastos y de la utilidad multiplicados por el coeficiente de utilidad.

Para describir adecuadamente este sistema se hace preciso fijar previamente el sentido de algunos sencillos conceptos respecto a la estructura contable de una empresa. Estos conceptos son los siguientes:

- a. Ingreso bruto. En la mayor parte de los casos está dado por el monto de las ventas. Es la base imponible del impuesto a las actividades lucrativas y es el elemento que se trata de hallar por medios indirectos ya que, a falta de libros o de libros que merezcan fe, es muy difícil obtenerlo por medios directos.
- b. Utilidad bruta. Consiste en el monto de las ventas menos el costo de la mercadería vendida.
- c. Utilidad neta. Equivale a la utilidad bruta menos los gastos inherentes al negocio. Estos consisten en: sueldos, jornales, sueldos atribuidos a los socios y familiares, jubilaciones, aguinaldos, comisiones, luz, fuerza motriz, alquileres, teléfonos, intereses, seguros, combustibles, forrajes, reparaciones, repuestos, fletes, lubricantes, impuestos, etc.
- d. Utilidad no consumida. Consiste en el incremento patrimonial que se ha operado durante el año y resulta de la utilidad neta menos los gastos particulares, retiros de propietario o socio para gastos personales, alquiler de casa de familia y otros gastos similares.

Ya con el objeto de obtener el dato buscado de los ingresos brutos es preciso, en primer término, hallar el monto de la utilidad bruta, primer elemento de la fórmula ya adelantada. Si se posee el dato de la utilidad neta no consumida, se llegará a la utilidad bruta, sumándole a aquélla los gastos particulares y los del negocio. Si, en cambio, se conoce la utilidad neta habrá que sumarle únicamente los gastos del negocio.

Obtenido el monto de la utilidad bruta, parecería a primera vista evidente que con sumarle el costo de las mercaderías vendidas, se llega al ingreso bruto. No obstante, lo normal es que dicho dato no se posea o resulte muy difícil conseguirlo,

probablemente más difícil de conseguir que el de las ventas mismas. Por ello, es preciso recurrir al procedimiento denominado de los "coeficientes de utilidad bruta". Se parte del principio de que, conociendo la utilidad bruta y el porcentaje promedio que la empresa carga al costo de los productos, es posible obtener el monto de las ventas dividiendo la utilidad bruta por el porcentaje de utilidad y multiplicado por 100 más el mismo porcentaje de utilidad bruta. Es decir, en otros términos:

$$\frac{\text{Utilidad bruta} \times (100 + \text{porcentaje utilidad promedio cargado sobre el costo})}{\text{Porcentaje utilidad promedio cargada sobre el costo}}$$

Si suponemos, como ejemplo para ilustrar la fórmula adelantada, una empresa cuyos datos básicos son los siguientes:

1. Costo de las mercaderías vendidas: 2.000.000. --
2. Monto de la utilidad bruta: 1.000.000. --
3. Monto de las ventas: 3.000.000. --
4. Promedio de utilidad bruta cargado sobre el costo: 50%.

Suponiendo que de estos datos, que son coherentes entre sí, se conocen en un caso concreto, solamente los designados con 2) y 4), y se busca el designado con 3), aplicando la fórmula, se tendrá:

$$\frac{1.000.000 \times (100 + 50)}{50} = 3.000.000. --$$

Como se ve, se llega al dato consignado en el punto 3).

Obtención de los datos necesarios:

Monto de la utilidad bruta. Para llegar a establecer el monto de los gastos, el inspector podrá usar el formulario reproducido en el Cuadro I. Este dato es de máxima importancia para la exactitud de la verificación por lo cual debe ser determinado con toda precisión cuál es su concepto. Para ello nada mejor que el uso del formulario en el cual se detallan prácticamente todos aquéllos a los cuales se les puede asignar ese carácter y el cual debe ser de uso obligatorio para los inspectores. De este modo se evitan las diferencias de criterio de aquéllos para considerarlos o no como tales y, en cambio, se obtiene una uniformidad total en todas las verificaciones. Evidentemente que se presentan casos no previstos. El inspector los aceptará o no para considerarlos en su inspección, pero siempre informará acerca de sus características y, desde luego, de su monto, ya que ello será motivo de resolución por parte de la dirección de rentas al determinar la obligación fiscal. En general, gran parte de los gastos pueden ser tomados con exactitud, como ocurre con alquileres, fuerza motriz, luz, seguros, sueldos, etc., pero en cambio hay otros como por ejemplo

los llamados gastos varios o el sueldo que se atribuyen el propietario o los socios, que dependerá exclusivamente de la capacidad del inspector llegar a fijar una cantidad que pueda ser considerada exacta o, por lo menos, razonable. En este caso concreto deberá tener en cuenta para aceptar lo que declare el contribuyente, el tipo del negocio, la zona en que está ubicado, la familia del propio contribuyente, ya que de su número dependerá también su retiro, etc.

Para poder llegar al porcentaje de utilidad bruta cargado sobre el costo, el modo más práctico de proceder consiste en identificar una serie de artículos más o menos disímiles y representativos de los que se venden en la empresa y sus respectivos precios de costo y de venta. La suma de la totalidad de los precios de venta de los artículos seleccionados dividida por los respectivos precios de costo, multiplicada por 100 dará el porcentaje de utilidad bruta cargado sobre el costo una vez que se le haya restado la cifra fija de 100. En términos de fórmula será:

$$\frac{(\text{Precio venta Art. A} + \text{precio venta Art. B} + \text{etc.}) \times 100}{\text{Precio venta Art. A} + \text{precio venta Art. B} + \text{etc.}} = 100$$

Este es un procedimiento para determinar el porcentaje que se ha cargado sobre el costo en el mismo lugar de la inspección. Tiene tres inconvenientes básicos:

- a. Requiere una tarea larga y engorrosa, lo cual contribuye a encarecer las inspecciones.
- b. Si los artículos seleccionados no son suficientemente significativos puede arrojar resultados que difieran sensiblemente de la realidad.
- c. Puede ser objetado fácilmente por el contribuyente.

Para evitar los inconvenientes señalados, ha sido ideado el procedimiento de determinar a priori, y mediante fundados estudios contables, porcentajes de utilidad bruta para los distintos ramos comerciales. Se solucionan así los inconvenientes antes indicados, ya que libera al inspector de la tarea de determinar el porcentaje de utilidad cargado sobre el costo, perfecciona sensiblemente dichos porcentajes por cuanto la tarea previa de obtenerlos ha sido efectuada por personas expertas en la materia y, finalmente, uniforma totalmente las distintas inspecciones, creando criterio en torno a los porcentajes fijados.

Es posible simplificar aún más la tarea del inspector en su lugar de trabajo. En efecto, observando la fórmula, se aprecia que es necesario realizar varias operaciones, entre ellas una división, siendo posible eliminar varias de ellas, incluso la división, aislando los elementos que son fijos para dárselos al inspector en forma de coeficiente que multiplique el monto de utilidad bruta. De tal modo si la fórmula mediante la cual el inspector debe determinar ingreso bruto, sólo

contiene un dato variable, que es el de la utilidad bruta; los demás pueden ser pre-elaborados de acuerdo con la siguiente fórmula, desprendimiento de la anterior:

$$\frac{100 + \% \text{ de utilidad cargado s/el costo}}{\% \text{ de utilidad cargado s/ el costo}} = \text{coeficiente}$$

Bastará que el inspector multiplique el monto de la utilidad bruta, elemento variable y excluido en la fórmula que antecede para permitir simplificarla, por el coeficiente, para obtener el monto de las ventas. Aplicando este procedimiento al ejemplo consignado anteriormente, tendremos que:

$$\frac{100 + 50}{50} = 3$$

Usando este coeficiente 3 y multiplicándolo, del ejemplo anterior seguimos tomando las mismas cifras, se llega a:

$$1.000.000 \times 3 = 3.000.000$$

En el Cuadro II se reproducen los porcentajes de utilidad cargado sobre el costo y los coeficientes en vigencia en el Departamento de Fiscalización de la Provincia de Buenos Aires. Esta reproducción sólo se hace a título de ejemplo, ya que las provincias que deseen poner en práctica este sistema, deberán realizar cada una su propio estudio contable, ya que las características de dicha tabla pueden variar fundamentalmente según las zonas y la estructura del comercio en cada una de ellas.

Los estudios hechos en la provincia de Buenos Aires fueron realizados teniendo en cuenta las siguientes directivas:

1. Se tomaron únicamente comercios con contabilidad.
2. Los estudios fueron hechos en los más diversos lugares de la provincia.
3. Los coeficientes son el resultado de un promedio ponderado de los resultados obtenidos en todos ellos.

Finalmente, es preciso destacar que estos coeficientes no se aplican en el caso de ingresos provenientes de honorarios, retribución de servicios, etc., y que en todos los casos en que la ley impositiva fije un tratamiento diferencial para la ven-

ta de alcoholes, según la forma en que se expendan, es necesario establecer los porcentajes de venta sobre el total de los ingresos según sea el negocio de que se trate.

Complementario del sistema anterior y con el fin de determinar los montos im-
ponibles de varios años, obtenido el de uno de uno de ellos, pueden establecerse
coeficientes de ajustes basados en los números índices del costo de nivel de vida
y porcentajes de variaciones de los diversos años de acuerdo a los datos suminis-
trados por la Dirección Nacional de Estadística y Censos, acerca de cuyo uso y
posibilidad de aplicación se hará referencia posteriormente. Por ejemplo:

Promedio índice nivel general año 1961:	3.921,0
	1960: 3.454,4
	1959: 2.713,7

Si se toma como base el año 1961 para hallar el coeficiente de 1960, la fórmula será:

$$\begin{array}{r}
 3.921,0 \dots\dots\dots 100 \% \\
 1 \dots\dots\dots 100 \% \\
 \dots\dots\dots 3.921,0 \\
 3.454,4 \dots\dots\dots 100 \times 3.454,4 \\
 \dots\dots\dots 3.921,0 \qquad \qquad \qquad = 88 \%
 \end{array}$$

Aplicando la misma fórmula para el año siguiente, tenemos:

$$\frac{100 \times 2.713}{3.454,4} = 79\%$$

Concretando, ya obtenido el monto imponible para el año inmediato, se van aplicando los coeficientes en forma sucesiva, es decir, que se llega al monto imponible del año multiplicando el monto del año anterior por el coeficiente respectivo dividido 100. Ejemplo:

Monto imponible 1961/62:	\$ 1.000.000
" " 1960/61: $\frac{1.000.000 \times 88}{100}$	= 880.000
" " 1959/60: $\frac{880.000 \times 79}{100}$	

Puede ocurrir que el inspector encuentre elementos que le permitan establecer el monto imponible de otro año que no sea el último, en cuyo caso se procederá a la inversa. Tomando el ejemplo anterior, tenemos que:

Monto 1959/60:	\$ 695.200
" 1960/61: $\frac{695.200 \times 100}{79}$	" 880.000
" 1961/62: $\frac{880.000 \times 100}{88}$	" 1.000.000

IV. DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE DE OTROS EJERCICIOS FISCALES TOMANDO COMO BASE LA DE UN AÑO DETERMINADO

Es frecuente que un inspector haya establecido el ingreso imponible para un año, ya sea por medio del procedimiento antes descrito o por cualquier otro, y le resulte difícil o imposible obtener el de otros años durante los cuales el contribuyente ha ejercido su actividad. Ante esta situación, y siempre que los hechos que el inspector tiene a la vista no indiquen lo contrario, es razonable presumir que el contribuyente ha tenido ingresos similares a los del año que ha determinado y que la variación que pueden haber sufrido está dada por la medida en que han variado los precios durante los distintos años que debe verificar. Por ello resulta conveniente establecer la variación que han sufrido los ingresos sobre la base de dichos índices de precios.

El índice que resulta más adecuado para traducir este procedimiento a casos concretos, está constituido por los publicados por la Dirección Nacional de Estadística y Censos bajo el título de Índice del costo de la vida en la Capital Federal.

Es cierto que en algunas provincias los precios difieren de los vigentes en la Capital Federal, pero no cabe presumir que la diferencia sea tan notable que no permita su uso, siendo, por otra parte, admisible la suposición de que si bien los precios pueden diferir han seguido, año a año, el mismo ritmo, o por lo menos aproximadamente el mismo que en la Capital Federal.

Los índices que figuran en la publicación mencionada, han sido establecidos sobre la base 1943 = 100, y son los siguientes :

Año 1952 :	562,9
" 1953 :	585,3
" 1954 :	607,5
" 1955 :	682,3
" 1956 :	773,8
" 1957 :	965,1
" 1958 :	1.269,9
" 1959 :	2.713,7
" 1960 :	3.454,4
" 1961 :	3.921,0
" 1962 :	5.697,1

A los efectos del uso por parte de los inspectores, es preciso desarrollar este índice sobre la base 100 correspondiente al año para el cual el inspector ha determinado el monto imponible, y aunque por lo general dicho año es el anterior a la inspección, puede ocurrir que se haya determinado otro cualquiera. Para estos casos, es indispensable establecer un juego de índices a través del cual se advierta la composición numérica de los factores de cualquier año con la base 100. En el Cuadro II se trasladan los índices del costo de la vida que han sido reproducidos más arriba en forma de cuadro de doble entrada, de manera que para cada año con base 100 existan índices de los demás años. La fórmula general del cuadro es la siguiente :

Índice del año de las columnas x 100

Índice del año de las líneas

Para usar este cuadro, el inspector deberá identificar en las líneas el año para el cual ha establecido el ingreso bruto y en ella encontrará los coeficientes para establecer los correspondientes a los demás años mediante el muy sencillo procedimiento de multiplicar el ingreso bruto ya obtenido por los coeficientes de cada año divididos por 100.

Ejemplo nº 1 : Suponiendo que el ingreso para el año 1962 ha sido fijado en 1.000.000 de pesos, los ingresos brutos de los años restantes, serán estos :

$$\begin{array}{l} \text{Año 1961: } \frac{1.000.000 \times 88}{100} = 880.000 \\ \text{Año 1960: } \frac{1.000.000 \times 69}{100} = 690.000 \end{array}$$

Año 1959:	$\frac{1.000.000 \times 32}{100}$	=	320.000
Año 1958:	$\frac{1.000.000 \times 25}{100}$	=	250.000
Año 1957:	$\frac{1.000.000 \times 20}{100}$	=	200.000
Año 1956:	$\frac{1.000.000 \times 17}{100}$	=	170.000
Año 1955:	$\frac{1.000.000 \times 15}{100}$	=	155.000
Año 1954:	$\frac{1.000.000 \times 15}{100}$	=	155.000
Año 1953:	$\frac{1.000.000 \times 14}{100}$	=	140.000

Como puede apreciarse, este procedimiento difiere del descrito anteriormente en que en aquél se aplican los coeficientes sobre el ingreso obtenido para el año anterior, y en el presente, en cambio, los coeficientes se aplican siempre sobre el primer año obtenido o, como se verá en el ejemplo que sigue, sobre el año tomado como base tanto para los años anteriores como para los posteriores.

Ejemplo n^o 2: Para el caso de que el inspector hubiera llegado a establecer el monto imponible de un año cualquiera y tomando el mismo ejemplo anterior, su desarrollo sería el siguiente:

Monto imponible del año 1957 :	200.000	
Año 1962:	$\frac{200.000 \times 507}{100}$	= 1.014.000
Año 1961:	$\frac{200.000 \times 446}{100}$	= 892.000
Año 1960:	$\frac{200.000 \times 351}{100}$	= 702.000

Año 1959:	$\frac{200.000 \times 164}{100} =$	328.000
Año 1958:	$\frac{200.000 \times 125}{100} =$	250.000
Año 1956:	$\frac{200.000 \times 88}{100} =$	176.000
Año 1955:	$\frac{200.000 \times 78}{100} =$	156.000
Año 1954:	$\frac{200.000 \times 76}{100} =$	152.000

Como puede observarse, los ingresos así obtenidos son prácticamente iguales a los que surgen de la forma primeramente descripta, obedeciendo las pequeñas diferencias en los montos imponibles de algunos años a que para facilitar la tarea se han suprimido las fracciones en los coeficientes. Estos difieren también en algunos casos a los que se encuentran en uso en la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, debido a que los resultados obtenidos en principio fueron rectificados por estudios practicados posteriormente.

V. LOS RESULTADOS DE LA INSPECCION Y SU COMPARACION CON LAS DECLARACIONES JURADAS PRESENTADAS POR EL CONTRIBUYENTE

Terminada la actuación por el inspector, se inicia con ella el proceso que ha de finalizar con la determinación impositiva, pero es el informe de aquél y sus conclusiones los que han de constituir en definitiva y, en la gran mayoría de los casos, la base de aquélla.

Existan o no libros, la situación es la misma en lo que se refiere a las características que debe tener el informe y al trámite interno de la actuación, ya que las impugnaciones que pueda efectuar el contribuyente sean fundadas en su propia contabilidad -desechada o no- o en cualquier otra razón, han de ser ventiladas en su oportunidad y motivarán, si corresponde, una medida para mejor proveer, pero se trata de un trámite posterior y ajeno a la actuación en sí.

El informe del inspector deberá contener indispensablemente los siguientes elementos de juicio:

1. Relación precisa y completa de las constancias en que se ha basado, de modo

que si es en libros deberá detallarlos y si es en otra clase de documentación, ha de informar acerca de su naturaleza y dar las razones por las cuales le merecen fe.

2. En todos los casos en que, ya se trate de libros o de cualquier otra documentación ofrecida, no acepte sus constancias por no merecerle fe, el inspector deberá exponer y fundar las razones por las cuales ha tomado dicha decisión.

3. Ante la falta de documentación fehaciente, el informe deberá contener la explicación de cuál ha sido el procedimiento empleado para suplirla. Cuando dicha situación se encuentre prevista, el inspector actuará en la forma y valiéndose de los elementos que la reglamentación determine, bastando que en su informe justifique las circunstancias que han motivado su aplicación. Existen, sin embargo, situaciones en las cuales el inspector no puede actuar dentro de las previsiones reglamentarias. En estos casos, así como cuando no exista el procedimiento supletorio aludido, resulta indispensable que el inspector describa con toda precisión la forma y los medios empleados para arribar a las conclusiones de su informe. Ello aleja toda posibilidad de discrecionalismo por parte de aquél y permitirá fundar debidamente la determinación impositiva a la autoridad a quien corresponda dictarla.

4. La comparación de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente con el resultado de la verificación, permitirá conocer la situación fiscal de aquél. Dicho cotejo comprende tres aspectos distintos: la exactitud de los montos imponibles declarados y de su discriminación por rubro en caso de soportar distintos tratamientos fiscales y, finalmente, la correcta aplicación de éstos. El inspector liquidará, en su caso, las diferencias resultantes e intimará el pago de ellas antes de elevarlas a su superior, dejando constancia de ello, y siempre que las disposiciones internas lo autoricen.

5. La falta de declaraciones, o la omisión en ellas de una o varias actividades, es suplida por la verificación, pero el trámite de las actuaciones originadas en estos casos será el mismo que el de aquellas en las cuales fueron presentadas, ya que la infracción cometida es ajena a la competencia de la inspección.

6. Debe consignarse todo hecho que altere la situación fiscal del contribuyente y que no hubiese sido oportunamente declarado a la dirección de rentas cuando ello constituya una obligación. Tal es el caso de la existencia de cambios de actividad o de domicilio, transferencia de fondos de comercios, etc.

7. Toda actuación deberá tener la constancia de la conformidad o disconformidad de persona autorizada a los efectos de evitar una impugnación posterior basada en la falsa información del inspector, en la ocultación posterior de los elementos que éste tuvo a la vista y, en general, para evitar posteriores trámites sobre hechos que pueden que dar perfectamente documentados desde el primer momento.

Concretando lo expuesto anteriormente: de la actuación producida por la inspección, deben resultar todos los elementos requeridos para que pueda ser dictada la determi-

nación impositiva. Innecesario resulta agregar que la actuación de referencia estará sujeta a la revisión de los superiores del inspector, cuyo visto bueno es indispensable antes de elevarlo a la dirección de rentas a los efectos correspondientes.

Capítulo Tercero

VERIFICACION DE OTROS TRIBUTOS

I. VERIFICACION SIMULTANEA DE VARIOS IMPUESTOS. AGENTES DE RETENCION

Como se ha hecho notar anteriormente, hay ciertos impuestos cuya verificación resulta conveniente que sea practicada al mismo tiempo que el que grava las actividades lucrativas; en algunos casos porque son de sencilla comprobación, y en otros, porque los elementos que deben ser compulsados son los mismos o tienen una íntima conexión entre sí. La adopción de esta forma de llevar a cabo las inspecciones trae consigo una sensible disminución en su costo y correlativamente un aumento en el rendimiento del personal, permite a la dirección de rentas cumplir con mayor celeridad su plan de verificar todos los impuestos, y finalmente, evita al contribuyente sucesivas visitas de inspectores -en principio de tantas como impuestos tributa- con todas las molestias que inevitablemente provocan. Por cierto que tampoco es conveniente disponer la obligatoriedad de este modo de encarar las inspecciones. La capacidad del propio personal ya establece una limitación insalvable, puesto que no todos los inspectores estarán en situación de verificar todos los gravámenes. En otros casos, es el resultado previsible de la inspección, -falta de interés fiscal, seguridad de que el impuesto es correctamente tributado, etc. - la razón por la cual resultará inconveniente practicar la inspección conjunta. Establecida la obligatoriedad de la inspección simultánea, las excepciones que convenga disponer lo serán siempre por la jefatura, ya que de quedar libradas al criterio del inspector, ellas pueden conducir a muy distintas conclusiones en casos semejantes y prestarse, por otra parte, a numerosas irregularidades. En cuanto a los contribuyentes del Impuesto a las Actividades Lucrativas que sean, a su vez, agentes de retención de este u otro impuesto, es conveniente que se efectúen las inspecciones por ambos conceptos en todos los casos, por cuanto los intereses fiscales que puedan hallarse comprometidos son casi siempre importantes cuando se encuentran reunidas ambas condiciones. La verificación conjunta de diversos impuestos se presenta también al inspeccionar los agentes de retención, ya que pueden serlo de varios, como ocurre en el caso más común de Actividades Lucrativas y Sellos, por ejemplo, y aún de algunos especiales que rigen en distintas provincias. Ello constituye un motivo más para atribuirles una singular importancia dentro de los objetivos de la inspección y para preparar al personal para estar en condiciones de fiscalizarlos.

Además, el controlar a los agentes de retención permite verificar la situación de numerosos contribuyentes en una sola contabilidad, lo cual facilita en gran medida la tarea y asegura el ingreso de impuestos que, de otro modo, requerirían un largo y engorroso trámite para obtenerlos, como ocurre con los contribuyentes accidentales, los no inscriptos y especialmente aquellos que, dada la modalidad con que celebran sus operaciones, resultan prácticamente imposibles de fiscalizar.

II. VERIFICACION DEL IMPUESTO DE SELLOS

Este impuesto, en el cual los hechos imposables están constituidos por una gran variedad de actos o hechos de las más diversas características, obliga a la inspección a encarar su fiscalización de muy distintos modos. La principal consideración que cabe a este respecto es que si bien en principio todos los impuestos y todos los contribuyentes, cualquiera sea su importancia, deben ser inspeccionados ante la realidad de las limitaciones que en esta materia sufren las administraciones provinciales, la inspección de este impuesto debe ser dirigida con una gran responsabilidad y un gran conocimiento para poder llevar a cabo únicamente inspecciones productivas, y evitar, por el contrario, la dispersión de esfuerzos. Ello es así porque para gran número de los actos gravados, el monto del impuesto es pequeño, pero en cambio, es muy grande la cantidad de operaciones que deben tributarlo y las inspecciones resultan una tarea siempre larga y, además, cuando no se comprueban omisiones o infracciones, improductiva. Lo importante en la acción de la jefatura reside, pues, en determinar en qué casos debe cumplirse la inspección sin que el hecho de que no se lleve a cabo signifique en modo alguno que se dé por bien satisfecho el impuesto.

Sin perjuicio de que personal especializado cumpla inspecciones en determinados casos, como lo son los bancos, las compañías de seguros o los protocolos de escribanos, que por las dificultades que se presentan, requieren ese tratamiento diferencial, existen algunos hechos imposables que pueden ser fiscalizados fácilmente, conjuntamente con el impuesto que grava y las actividades lucrativas. En efecto, al ser fiscalizado éste, en un establecimiento comercial, por ejemplo, resultará sencillo al inspector comprobar el cumplimiento de la ley de sellos en una serie de actos que inevitablemente deben encontrarse documentados. Tal es el caso del contrato de locación, del de compraventa del fondo de comercio, de los recibos, etc. En estas mismas inspecciones, el inspector encontrará otras operaciones que reúnen las características antes señaladas, como lo son las obligaciones que resultan de créditos para compras de mercaderías, cuando en estos mismos casos se constituyen prendas, los recibos, la compraventa de frutos del país, granos, etc., en aquellas provincias que los gravan de este modo y, en general, todos los actos que deben estar debidamente instrumentados y repuestos y que, como ya se ha hecho notar, comprenden habitualmente una voluminosa documentación que es preciso revisar para establecer si el impuesto ha sido debidamente ingresado.

En estos casos, citados simplemente a título de ejemplo, es donde tienen decisiva importancia las directivas que se impartan a los inspectores, ya que en ellos se tiene siempre una muy aproximada idea acerca del tiempo y del personal que demandará cada inspección, pero sólo cabe presumir, pese a los antecedentes, favorables o no, que puedan existir en la Dirección de Rentas, la existencia de infracciones. En estas situaciones, y aceptado el criterio de afrontar únicamente inspecciones productivas cuando ellas demanden un tiempo considerable, es aconsejable cumplir la tarea previa de controlar la forma en que se ha pagado el impuesto en los distintos actos cumplidos por el contribuyente y durante distintas épocas, lo cual dará una idea cabal acerca de si la ley impositiva ha sido correctamente aplicada durante el período de tiempo que interese. Estas instrucciones no deben ser dadas cuando se trate de agentes de retención o cuando la inspección sea previa al despacho de un certificado.

Dentro de las operaciones gravadas por la ley de sellos, se encuentran las que efectúan las compañías de seguros y los bancos. Parecería que la fiscalización de ellas tuviera, dada su importancia y su cantidad, una especial relevancia dentro de la inspección, lo cual es cierto en cuanto se refiere a la tarea en sí pero no en cuanto a su rendimiento. Dichos establecimientos en razón de su organización, que excluye el propósito personal de evadir el impuesto, de su propia inspección en algunos casos y del asesoramiento impositivo de que también disponen, difícilmente incurren en infracciones o tratan de burlar el impuesto. Indudablemente que deben ser inspeccionadas, y es más, dada la complejidad de algunas de sus operaciones deben serlo por personal especializado. Por otra parte y dejando de lado las infracciones que pueden considerarse normales, no hay que excluir aquellas que provienen de un error de concepto y que las constituye en infractoras en gran escala.

III. VERIFICACION DEL IMPUESTO A LOS AUTOMOTORES

La fiscalización de este impuesto tiene muy poca importancia dentro de la inspección de la Dirección de Rentas, en parte, por su propia naturaleza, dado que no es preciso realizar ajustes como ocurre con otros gravámenes y, en parte, porque es mucho más eficaz recurrir a la colaboración policial para intimar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones. Son evidentes las razones por las cuales dicha colaboración debe considerarse insustituible; el hecho de que no se requieran conocimientos especiales para actuar (circunstancia ésta que, en el caso contrario, hace que resulte a todas luces inconveniente recurrir a personal ajeno a la repartición) y la seguridad de que se puede fiscalizar íntegramente todo el territorio de la Provincia y de un modo permanente, lo cual es totalmente imposible de hacer, en razón del número de agentes solamente con personal de la inspección.

Sin embargo, hay casos en los cuales debe tomar intervención. Uno de ellos se refiere a la situación de los contribuyentes que introducen ciertas modificaciones en sus vehículos, como el armado de uno con piezas de dos o más, por ejemplo. Las constataciones que es imprescindible hacer, pueden estar a cargo de la inspección

como un trámite más del expediente que se hubiera originado.

Otra situación que la inspección debe afrontar, pero ya dentro de su misión específica de fiscalizar, es de los automotores patentados en otra jurisdicción de la que le corresponde. Ello ocurre en la generalidad de los casos con el propósito de evadir el impuesto de una provincia tributando en cambio el de otra por ser menor. En estos casos, la inspección debe actuar de acuerdo a las siguientes directivas fundamentales:

a. Debe controlar los garages públicos. En ellos establecerá cuáles son los automotores que se guardan y que tienen patente de otra jurisdicción, estableciendo el tiempo que llevan en esa situación. El tiempo es fundamental para establecer si se trata de una estadía transitoria o no.

b. Debe establecer quién es el propietario del vehículo y cuál es su domicilio.

c. En la misma situación de los garages públicos se encuentran los privados, los cuales también deberán ser visitados, aunque desde luego la inspección es mucho más dificultosa y sus resultados difícilmente serán compensatorios.

d. Finalmente, deberán tenerse presente la situación de los vehículos que, sin ser guardados, permanecen frente al domicilio de sus propietarios.

e. En todos los casos, y especialmente en el anterior, el concurso policial es muy importante para el buen éxito de la inspección.

IV. VERIFICACION DEL IMPUESTO A LOS ESPECTACULOS PUBLICOS

Este impuesto, de muy relativa importancia dentro de los sistemas impositivos provinciales, debe ser necesariamente controlado por la inspección. La generalidad de las leyes disponen que debe ser tributado por el espectador en el momento de pagar su entrada dejando a cargo del responsable la obligación de depositar los ingresos así obtenidos en la forma y el tiempo que determinen las respectivas reglamentaciones. Dos situaciones distintas crea la fiscalización de este impuesto: la primera de ellas se refiere a la evasión, así todos los contribuyentes del impuesto lo pagan, y la otra comprende la situación de los responsables en lo que respecta a sus deberes de retener y depositar. Unicamente la inspección de la Dirección de Rentas podrá cumplir aquella tarea si bien es preciso destacar la envergadura de la misma debido al número de personal que se requiere, a los horarios en que se desarrollan los espectáculos, a su duración y aún a que gran parte de ellos se cumplen en días hábiles. Su contralor estricto y total resulta prácticamente imposible. Ante este problema sólo resta, como en muchos otros casos de otros impuestos, disponer inspecciones alternadas en los lugares que se presuma mayor evasión y en distintas zonas geográficas, que lleven la sensación de que el impuesto es fiscalizado. El segundo aspecto señalado ya no exige la presencia del

inspector en el lugar del espectáculo y requiere la tarea común de revisar la documentación ofrecida en cuanto al número de espectadores, correcta liquidación del impuesto y posterior depósito. En casi todos los espectáculos públicos los antecedentes que constituyen una valiosa información para el inspector. A ello hay que agregar la situación especial de los cinematógrafos, controlados a su vez por las empresas distribuidoras de películas en razón de los porcentajes que constituyen su retribución, cuyas constancias tienen por lo tanto una garantía de seriedad.

Cuando los responsables de este impuesto lo sean al mismo tiempo del que grava las actividades lucrativas, resulta conveniente disponer su inspección conjunta, ya que en la misma documentación que tendrá que compulsarse para establecer los ingresos brutos estarán registradas las retenciones.

V. VERIFICACION DEL IMPUESTO A LA VENTA DE BILLETES DE LOTERIA

Este impuesto también es ingresado por disposición de la generalidad de las leyes provinciales por medio de los agentes de retención, ya que su importe, sumado al precio de los billetes, es pagado por el contribuyente en el momento de adquirir aquéllos.

La fiscalización de este impuesto constituye una tarea muy sencilla. Bastará proveer a los inspectores de una nómina, que deberá ser requerida a las administraciones de las loterías cuya venta se encuentre autorizada, además de la local si ella existiese, en la cual consten los nombres y domicilio de los concesionarios, cantidad de billetes que pueden vender, número y serie de los mismos e importe de cada una de las distintas jugadas. Una simple operación aritmética determinará el importe que debe ser retenido por cada jugada. Por cierto que contando con la debida organización este contralor puede hacerse desde una oficina, para lo cual bastará cotejar la información de referencia con las declaraciones y pagos que se registren. Distinta es la situación que crea la venta de loterías no autorizadas. Si bien los inspectores de la Dirección de Rentas están en condiciones de comprobar este tipo de infracciones y adoptar las medidas consiguientes en la mayoría de los casos la venta es callejera o en lugares públicos, por lo cual resulta mucho más eficaz requerir la colaboración policial para obtener su represión, sin perjuicio de que posteriormente se adopten contra los infractores las medidas que las leyes fiscales autorizan.

Apéndice

DOCUMENTACION USUAL EN LA INSPECCION

Mes Año

Comisión de Expedientes y Actuaciones de:

R E N D I M I E N T O

Número de Inspectores	Número de Actuaciones	Días efectivos de labor	Porcent. de Act. por día	Diferen.

E X P E D I E N T E S

Saldo del mes anterior	Entrada	Salida	Saldo

C E R T I F I C A D O S

Saldo del mes anterior	Entrada	Salida	Saldo

A C T U A C I O N E S V A R I A S S I N C A R A T U L A R

Saldo del mes anterior	Entrada	Salida	Saldo

.....
Lugar y fecha

.....
Jefe de Comisión

EROGACIONES POR SUELDOS, VIATICOS Y COMBUSTIBLES - PARTE

PERIODO DEL

Parte	Cantidad Empleados	Sueldos	Viáticos	Cantidad Choferes	Sueldos	Viáticos	Cantidad Automot.	Combustible	Total Gastos

CUADRO II

ACTIVIDAD	Porcent. de utilidad %	Coefi cientes
Abastecedores (no matarifes)	14	8,14
Alfombras, tapices, cortinados y artículos de adorno y decoración . .	60	2,66
Almacenes y despensas	18	6,55
Almacenes c/ bebidas envasadas	22	5,54
Almacenes c/ bebidas envasadas y al copeo	33	4,03
Almacenes de suela	33	4,03
Almacenes por mayor	14	8,14
Armerías y artículos de pesca	48	3,08
Artefactos eléctricos	43	3,32
Artículos de fantasía y regalos	59	2,69
Artículos para deporte	48	3,08
Artículos para el hogar	38	3,63
Artículos para hombres	43	3,32
Bares y Cafés	141	1,70
Bares y Confeiterías	142	1,70
Bares lácteos	70	2,43
Bazar y Menaje	42	3,38
Bicicleterías	48	3,08
Boites	246	1,41
Boutiques	59	2,69
Cabarets	286	1,35
Carbonerías, venta de papas y forrajes	26	4,85
Carnicerías	32	4,12
Carpinterías	49	3,04
Carpintería de obra	51	2,96
Cerámicas y alfarerías	55	2,82
Cigarrerías, lotería y varios	15	7,66
Cocheras y garages con venta de combustibles y lubricantes	65	2,54
Colchonerías, artículos de lona en general	49	3,04
Compraventa de materiales de construcción usados	66	2,51
Compraventa de materiales rezago para fines industriales o recupera- ción	59	2,69
Compraventa muebles, útiles o artículos usados, excepto los mate- riales de construcción	102	1,98
Corralón de maderas y materiales de construcción	36	3,78
Despacho de pan y factura	19	6,26
Distribución de soda	22	5,54
Droguerías	25	5,00
Electricidad del automóvil	59	2,69
Estaciones de servicio	26	4,85
Fábrica de pastas frescas	49	3,04
Farmacias	32	4,12
Ferreterías	42	3,38
Fiambrerías y queserías	33	4,03
Florerías	82	2,22
Fotografías	73	2,37

CUADRO II (continuación)

ACTIVIDAD	Percent. de utilidad %	Coefi- cientes
Fraccionador bebidas alcohólicas	19	6,26
Fruterías	36	3,78
Fruterías por mayor	23	5,34
Gomerías, vulcanización	56	2,78
Heladerías	76	2,31
Herrería artística	57	2,75
Herrería de obra	48	3,08
Hoteles con restaurant	87	2,15
Imprentas	50	3,00
Joyerías y relojerías	61	2,63
Jugueterías	47	3,12
Kiosco c/ servicio comidas y bebidas	72	2,39
Kiosco c/ ventas cigarrillos y golosinas	25	5,00
Lecherías	31	4,22
Librerías	39	3,56
Marmolerías	59	2,69
Marroquinerías	48	3,08
Matarifes	23	5,34
Mayoristas de tabacos y cigarrillos	7	15,28
Mercerías	43	3,32
Mueblerías (venta de muebles)	46	3,17
Ópticas	63	2,58
Ortopedias	73	2,37
Panaderías	64	2,56
Peleterías	85	2,18
Perfumerías	47	3,12
Pescaderías	35	3,86
Pinturerías	33	4,03
Pizzerías	64	2,56
Pompas fúnebres	84	2,19
Reparto de leche	31	4,22
Repuestos para automotores	46	3,17
Restaurantes	58	2,72
Retiserías	47	3,12
Sastrerías	58	2,72
Sederías	46	3,17
Talabarterías	63	2,58
Taller de compostura de relojes	106	1,94
Talleres de cromado y niquelado	63	2,58
Taller chapa y pintura	95	2,05
Taller reparaciones (service), televisión, radio, heladeras, etc.	87	2,15
Taller reparaciones y afinación instrumentos musicales	91	2,10
Taller de tapizados	76	2,31
Taller mecánico c/ venta de repuestos	72	2,39
Taller naval	76	2,31

CUADRO II (continuación)

ACTIVIDAD	Porcent. de utilidad %	Coefi cientes
Tiendas y artículos del ramo	45	3,22
Tintorerías y planchado	82	2,22
Venta de artículos plásticos	48	3,08
Venta de bebidas al detalle	125	1,80
Venta de bebidas alcohólicas envasadas	24	5,17
Venta de bebidas alcohólicas al por mayor	12	9,33
Venta de aves y huevos, minorista	26	4,85
Venta de golosinas	48	3,08
Venta de materiales eléctricos	36	3,78
Venta de sandwiches y masas	67	2,49
Verdulerías	39	3,56
Verdulerías por mayor	21	5,76
Veterinarias	40	3,50
Vidrierías	50	3,00
Zapaterías y anexos	46	3,17
Zapatillerías	36	3,78

PORCENTAJES DE VENTAS DE BEBIDAS ALCOHOLIDAS SOBRE TOTAL DE INGRESOS:

ACTIVIDAD	PORCENTAJES
Almacenes con bebidas envasadas únicamente	19 %
Almacenes con bebidas envasadas	19 % (1)
Almacenes con bebidas copeo	13 %
Bares, Cafés, Confiterías	45/55 %
Cantinas y Bares de copeo	60/90 %
Hoteles sin despacho al público	8 %
Hoteles con bar	14 %
Pizzerías	20/25 %
Restaurantes	21 %

(1) En los casos de almacenes con bebidas envasadas y copeo, el porcentaje de 19 y 13 %, respectivamente, deberá aplicarse siempre sobre el total de ingresos.

COEFICIENTE DE AJUSTE PARA LA DETERMINACION DEL MONTO IMPONIBLE DE LOS AÑOS 1951/1961, SOBRE LA BASE DEL EJERCICIO FISCAL 1960/1961.

AÑO	COEFICIENTE
1959/1960	79
1958/1959	60
1957/1958	76
1956/1957	80
1955/1956	88
1954/1955	89
1953/1954	96
1952/1953	96
1951/1952	72
1950/1951	73

CUADRO III

TABLA PARA DETERMINAR LOS INGRESOS DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS
SOBRE LA BASE DE LOS DE UN AÑO

	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1961	1962	1963
1953	100	104	108	121	137	171	225	482	614	1012
1954	96	100	104	116	132	165	217	464	590	973
1955	93	96	100	112	127	159	209	447	568	938
1956	82	86	89	100	113	141	186	398	506	835
1957	73	76	78	88	100	125	164	351	446	736
1958	58	61	63	71	80	100	132	281	358	590
1959	44	46	48	54	61	76	100	214	272	449
1960	21	22	22	25	28	36	47	100	127	210
1961	16	17	18	20	22	28	37	78	100	165
1962	14	15	15	17	20	25	32	69	88	145
1963	10	10	11	12	14	17	22	48	61	100

