

1289

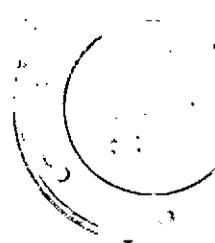
29901

II

DATA 30/10/01

LA FUNCION CONTROL DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES
TRIBUTARIAS (Ingresos Brutos)

Rodolfo A. Balbi.



INDICE

	Página.
I - EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EN EL CASO DE IMPUESTOS MASIVOS DE AUTODETERMINACION.	
1. Los impuestos masivos de autode-terminación y las exigencias de control que plantean.	1
2. Los objetivos de la política de control del cumplimiento y su adecuación al medio socio-económico.	4
2.1. Objetivo de la política de control del cumplimiento y su vinculación con el riesgo subjetivo derivado del incumplimiento.	4
2.2. Los elementos que conforman el riesgo subjetivo.	6
2.3. La adecuación del objetivo de la política de control al medio socio-económico.	8
2.4. El sistema de control orientado a promover el cumplimiento voluntario. Características y componentes.	10
3. Determinación de las etapas del proceso de control, a través del análisis de las brechas de cumplimiento.	15
4. El desarrollo de las etapas de control y sus efectos sobre las modalidades de cumplimiento.	18
5. La función de fiscalización concebida como función de control del cumplimiento.	23
II - LA FISCALIZACION DE LOS IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS.	
1. Los impuestos sobre los ingresos brutos. Objetivos y características del control de su cumplimiento.	30

	Página.
2.	La función de fiscalización referida a las distintas etapas del proceso de control. 32
2.1.	La fiscalización de la obligación de inscripción en el registro de contribuyentes. 32
2.1.1.	El cometido de la función de fiscalización. 32
2.1.2.	Las acciones de fiscalización destinadas a detectar el incumplimiento. 33
2.1.3.	La incorporación de omisos inducida a través de regímenes de acreditación de la inscripción. 34
2.1.4.	La incorporación de omisos como rutina de perfeccionamiento del registro de contribuyentes. 35
2.1.5.	La incorporación de omisos al registro. 35
2.2.	La fiscalización de la obligación de presentar declaraciones juradas. 36
2.2.1.	Cometido de la función de fiscalización. 37
2.2.2.	Las acciones de fiscalización. 38
2.2.3.	Las medidas de cumplimiento forzado. 38
2.2.4.	Las acciones de fiscalización referidas a los grandes contribuyentes. 39
2.3.	La fiscalización de la obligación de pago del impuesto. 40
2.3.1.	Cometido de la función de fiscalización. 40
2.3.2.	Las acciones de fiscalización. 41
2.4.	La fiscalización de la veracidad de las declaraciones juradas. 42
2.4.1.	Aspectos metodológicos. 42
2.4.2.	La fiscalización orientada a demostrar la falsedad de las declaraciones. 43
2.4.2.1.	Cometido de la función de fiscalización. 43
2.4.2.2.	Los fundamentos de la orientación propuesta. 43
2.4.2.3.	Las acciones de fiscalización. 45
2.4.2.3.1.	Acciones destinadas a inducir la fidelidad de los registros. 45
2.4.2.3.2.	Acciones destinadas a demostrar la falsedad de las declaraciones juradas. 46
2.4.2.3.2.1.	El criterio de selección de contribuyentes. 46

		Página.
2.4.2.3.2.2.	Las acciones de fiscalización destinadas a posibilitar la aplicación de presunciones especiales.	47
2.4.2.3.2.2.1.	Las acciones orientadas a juzgar la veracidad de las declaraciones.	47
2.4.2.3.2.2.2.	Las presunciones especiales.	48
2.4.2.3.2.3.	Las acciones de fiscalización destinadas a posibilitar la aplicación de los estándares de cumplimiento.	50
2.4.2.3.2.3.1.	Los estándares y su determinación.	50
2.4.2.3.2.3.2.	El carácter de presunción de los estándares.	52
2.4.2.3.2.3.3.	Los efectos de los estándares.	53
2.4.2.3.3.	Acciones de revisión.	54
2.4.3.	La posibilidad de adopción de las acciones orientadas a demostrar la falsedad de las declaraciones juradas.	54
2.4.4.	Otras modalidades masivas de fiscalización.	58
2.4.4.1.	Acciones referidas al control de operaciones.	59
2.4.4.2.	Acciones de verificación de las declaraciones en función de los registros contables.	59
2.4.4.3.	Acciones basadas en el cruceamiento de informaciones.	60

I - EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EN EL CASO DE IMPUESTOS MASIVOS DE AUTODETERMINACION.

1. Los impuestos masivos de autodeterminación y las exigencias de control que plantean.

La evolución operada en las concepciones referidas a los llamados "principios de la imposición", dió lugar a la aparición de nuevas modalidades de impuestos, orientadas a asegurar, a través de una medición adecuada de la capacidad contributiva, la equidad en la atribución de la carga tributaria y la neutralidad de la imposición. La adopción de esas modalidades - que primero tiene lugar en los países desarrollados, y luego, a raíz de la influencia que éstos ejercen, en los países de economía periférica - no sólo alteró la conformación de los sistemas de tributación interna, sino que supuso un cambio radical en los criterios hasta entonces aplicados para distribuir la carga impositiva a través de aquéllos entre los diversos gravámenes que lo integran, ya que por su propio objetivo y las características estructurales derivadas del mismo, los nuevos impuestos se constituyeron en los medios más idóneos para asignar la parte más sustancial de la misma.

En virtud de los cambios aludidos, en la actualidad los impuestos masivos de autodeterminación dominan la composición de los sistemas de tributación interna, a la vez que constituyen los instrumentos utilizados para obtener la mayor parte de los recursos que se recaudan a través de aquél. Por ende, su administración demanda la casi totalidad de los esfuerzos desarrollados por los organismos que tienen a su cargo la aplicación de la tributación interna, a punto tal que, virtualmente, su eficiencia queda determinada por el grado de eficacia que alcanzan en el logro del cumplimiento de las obligaciones tributarias que comportan dichos impuestos.

La estrecha e ineludible relación establecida entre la eficiencia de la administración tributaria y los impuestos masivos de autodeterminación, hacen que éstos definan el cometido del órgano administrativo, condicionándolo, en cuanto a su finalidad y contenido, a las características que los particularizan. En consecuencia, todo estudio referido al control del cumplimiento de la obligación tributaria - o a cualquier otro aspecto de dicho cometido - debe fundarse, forzosamente, en la consideración de aquellas características y en la de los requerimientos que las mismas plantean respecto del quehacer de la administración.

Básicamente, los impuestos considerados se particularizan por la amplitud de su ámbito de aplicación - y la del universo de sujetos pasivos que la definición de ese ámbito - determina -, la naturaleza de sus hechos imposables y la de los elementos que concurren para su cuantificación y, por último, su módulo de cumplimiento, o sea el sistema por el cual tales gravámenes se cumplen.

La amplitud del ámbito de aplicación es consecuencia directa de los principios de imposición en los que se inspiran. Tanto la atribución equitativa de la carga tributaria, como la neutralidad de los impuestos respecto de la distribución y el uso de los recursos, exigen que se consideren, al menos en la mayor medida posible, todos los elementos a fin de medir la capacidad contributiva, así como la sujeción de todas las personas que realizan los hechos imposables y, en su caso, exceden las condiciones que se consideran mínimas para que se configure aquella capacidad. Tales requerimientos, dan lugar a impuestos que se caracterizan tanto por la amplitud de su objeto, como por el gran número de sujetos sobre los que recae la obligación tributaria.

Por otra parte, los indicadores adoptados para medir la capacidad contributiva - por lo general ingresos y gastos de consumo -, implican la consideración de hechos imposables - que conciernen a las actividades desarrolladas por los contribuyentes y a las decisiones que adopten en punto al empleo - de sus recursos, en tanto que su medición está dada por el juego de elementos que se derivan de la naturaleza de aquellos hechos y de las transacciones y modalidades operativas involucradas en cada caso. Por ello, los impuestos de que se trata, no permiten a la Administración un conocimiento previo y directo de los hechos imposables, ni la determinación unilateral de su cuantificación, atento al número y variedad de las situaciones y datos que deben tomarse en cuenta y que, en determinados gravámenes, incluyen la consideración de aspectos inherentes a la situación personal del sujeto pasivo.

Por último, el módulo de cumplimiento es consecuencia - de las dos características antes comentadas. Un amplio universo de contribuyentes, implica de por sí un obstáculo considerable para la aplicación de procedimientos que suponen la constatación directa de los hechos imposables y la determinación unilateral del impuesto por parte de la Administración. Si a ello se agregan las dificultades que, por su naturaleza, oponen esos hechos imposables al conocimiento cierto de su configuración a través de acciones circunscriptas al ámbito de la Administración, así como las derivadas de la complejidad implícita en la determinación de la obligación tributa-

ria, se advierte claramente que los referidos procedimientos no resultan practicables. A raíz de esa imposibilidad, el módulo de cumplimiento debe depositar la iniciativa en el sujeto pasivo, por ser éste el único que posee el conocimiento de los hechos y elementos requeridos para efectuar aquella-determinación. Por lo tanto, es el propio contribuyente quien está obligado a proporcionar a la Administración los datos requeridos para establecer la cuantía de su obligación o, con mayor frecuencia, a liquidar en función de esos datos el impuesto a su cargo (autoliquidación).

Cabe destacar que este sistema de cumplimiento, se funda en la confianza que se dispensa a la conducta tributaria de los contribuyentes, ya que son éstos quienes, mediante un acto de auto-imposición, establecen su contribución al financiamiento de la actividad del Estado. Vale decir que los impuestos masivos de autodeterminación reposan en el cumplimiento voluntario, ya que la amplitud de su universo de contribuyentes, no sólo torna imposible la adopción de medidas de control dirigidas a vigilar la situación de cada uno de los sujetos que lo integran, sino llevarlas a cabo respecto de una parte realmente significativa de aquel universo.

Resulta evidente que ese fundamento entraña riesgos ciertos - cuya generalidad e intensidad varían de país a país de acuerdo con la conducta tributaria que en ellos impere - por lo que en todos los casos, la Administración debe cumplir una función de control tendiente a asegurar que el módulo de cumplimiento de los impuestos funcione con suficiente eficacia. Al respecto, debe tenerse en cuenta en primer lugar, que el órgano administrativo no dispone de índices objetivos que le permitan, sin el ejercicio de acciones especialmente encaminadas a tal fin, individualizar a los sujetos pasivos de los gravámenes, como también esa identificación constituye un requisito indispensable para las ulteriores fases de control. Estas fases, por otra parte, no se circunscriben a vigilar si los contribuyentes individualizados autodeterminan e ingresan el impuesto en el tiempo y la forma previstos, sino que incluyen la verificación de la exactitud de la obligación autodeterminada - control que supone investigar en cada caso la veracidad de la declaración presentada - y, una vez constatadas diferencias que afectan a la información que en ella se suministra, obtener elementos de juicio que permitan superarlas.

Las consideraciones precedentes, denotan que el cumplimiento voluntario involucra diversas obligaciones: la de exteriorizar la condición de contribuyente ante la Administración, las de autodeterminar e ingresar el impuesto en forma oportuna y la relativa a la exactitud de la autodetermina-

ción. También indican que cada una de esas obligaciones parciales, plantean problemas de control que les son propios y, por ende, exigencias particulares en cuanto a las acciones administrativas a ellas referidas. Esa diversidad de acciones y el número de contribuyentes susceptible de ser sometido a ellas, evidencian que el éxito de la función de control del cumplimiento de la obligación tributaria, exige que su ejercicio responda a una política que especifique con total claridad los objetivos perseguidos, la estrategia a seguir para la consecución de los mismos y los mecanismos de control aplicables, contemplando a esos efectos las características del medio socio-económico en el que deberá ejecutarse.

2. Los objetivos de la política de control del cumplimiento y su adecuación al medio socio-económico.

2.1. Objetivo de la política de control del cumplimiento y su vinculación con el riesgo subjetivo derivado del incumplimiento.

A fin de cumplir su cometido, la Administración Tributaria debe establecer sus objetivos y estrategia de acción, atendiendo a las características de los impuestos que debe recaudar, en la cuantía y oportunidad previstas en sus leyes, de todas las personas que revisten el carácter de sujetos pasivos. Atento a la importancia adquirida por los impuestos masivos de autodeterminación, en la actualidad se registra consenso en cuanto a que el objetivo de la administración consiste en maximizar el cumplimiento voluntario, aún cuando en rigor, tal objetivo sólo es válido para dichos gravámenes, a cuyo respecto constituye un imperativo que no ofrece alternativa, tanto por su módulo de cumplimiento como por sus restantes características, que impiden concebir el ejercicio de acciones directas de determinación y cobro referidas a cada uno de los contribuyentes obligados a su pago.

Por otra parte, la aceptación del referido objetivo, se funda en el reconocimiento de la realidad, ya que en todos los países se registra un cierto grado de incumplimiento determinado por diversos factores que influyen en el comportamiento de los sujetos pasivos y que exige una actitud activa de la Administración, a fin de obtener la mayor aproximación posible a una situación ideal, en la que todos los obligados procedan a autodeterminar e ingresar el impuesto a su cargo, en forma espontánea, oportuna y exacta.

Algunos de los factores que influyen en el comportamiento tributario pueden considerarse exógenos a la Administración, aún cuando resulte posible el ejercicio de ciertas -

acciones administrativas vinculadas a uno de ellos. Tal es el caso de la denominada conciencia tributaria, entendiéndose por tal la aceptación del impuesto fundada en su función social y su carácter de carga compartida, que si bien puede ser objeto de acciones encaminadas a explicitar aquella función y a difundir los impuestos, tanto en su contenido y alcance, como en lo relativo a su destino, constituye esencialmente una resultante de la confianza que inspira el Gobierno, el grado de desarrollo económico y social alcanzado por el país y el nivel de educación de su población. Otros factores exógenos se vinculan a la estructura misma del sistema tributario y dicen relación con el nivel de la carga tributaria, la equidad observada en su atribución y aún con la simplicidad y precisión de aquel sistema, aspectos que resultan de competencia exclusiva del legislador y delimitan y condicionan la acción administrativa.

Empero, el grado de incumplimiento también resulta influenciado por otros factores que encuadran específicamente en el ámbito de la Administración: la expedición administrativa y el riesgo que entraña para el contribuyente - la omisión del cumplimiento de sus obligaciones o el cumplimiento defectuoso de las mismas.

La expedición administrativa facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias y si bien no cabe atribuirle efectos determinantes sobre el mismo, su inexistencia - actúa en forma negativa, pues se traduce en obstáculos y dificultades que lo desalientan. Fundamentalmente, se expresa a través de la información que, en forma regular y sistemática, se proporciona al contribuyente sobre el contenido y alcance de sus obligaciones y sobre la forma en que deben cumplirse, y de la capacidad de servicio de la administración, entendida como capacidad para suministrar los servicios necesarios para que el contribuyente pueda materializar su cumplimiento de la manera más fácil, rápida y cómoda.

El riesgo que entraña el incumplimiento, en cambio, constituye un factor capaz de ejercer una influencia decisiva en la conducta tributaria de los contribuyentes, al punto de que en los países caracterizados por un alto grado de incumplimiento, cabe aceptar que ejerce una gravitación sustancial como causal determinante de aquel comportamiento.

Se entiende por riesgo, la apreciación subjetiva que cada contribuyente tiene de las consecuencias que puede acarrearle el incumplimiento, razón por la que suele denominarse, con mayor precisión, riesgo subjetivo. Parece lógico

aceptar que si el contribuyente estima que existen pocas - posibilidades de que su incumplimiento sea detectado o tiene el convencimiento de que aún en ese caso, no le acarreará consecuencias patrimoniales gravosas, su natural tendencia a minimizar la obligación tributaria se robustecerá, gravitando negativamente en su conducta tributaria. Si por el contrario, considera que el conocimiento de su incumplimiento por parte de la Administración es muy probable, y que ese conocimiento le producirá efectos más onerosos que los que se derivan de una conducta ajustada a las disposiciones legales, se inclinará por el cumplimiento voluntario, por constituir la alternativa más favorable a sus intereses.

Si se relacionan las consideraciones precedentes con la política de control del cumplimiento, surge en primer término que su objetivo no puede ser otro que el atribuido a la Administración Tributaria, es decir, el de maximizar el cumplimiento tributario. En segundo lugar, resulta evidente que su ejecución se vincula directamente al riesgo subjetivo derivado del incumplimiento, ya que las restantes acciones que puede desarrollar la Administración en relación con aquel objetivo y vinculadas a la formación o robustecimiento de la conciencia tributaria y a la expedición administrativa, no responden a exigencias de control aún cuando puedan ejercer cierta influencia en la conducta de los contribuyentes.

Corresponde destacar que las acciones encuadradas en aquella política, actúan sobre el cumplimiento voluntario - de una manera indirecta, al coartar, vía incremento del riesgo subjetivo, las posibilidades de incumplir.

2.2. Los elementos que conforman el riesgo subjetivo.

La vinculación señalada entre la política de control del cumplimiento y el riesgo subjetivo derivado del incumplimiento, hace aconsejable el análisis de los elementos que concurren para conformar ese riesgo y que, según se anticipa, se relacionan con la posibilidad de que se detecte el incumplimiento y con las consecuencias que para el contribuyente, puede acarrear el conocimiento de ese hecho por parte de la Administración.

En realidad, la apreciación subjetiva que los contribuyentes efectúan de las consecuencias del incumplimiento, es el resultado de la combinación de las formuladas en relación con la posibilidad de que el incumplimiento sea conocido, la posibilidad de que se llegue a establecer la obligación omitida y se le fuerce a cumplir y, por último, la posibilidad de que ese cumplimiento forzado le sea más gra

voso que el cumplimiento voluntario. Cada posibilidad indicada se vincula a uno de los tres elementos que conforman el riesgo subjetivo: su potencialidad, su efectividad y su diferencialidad.

La potencialidad del riesgo subjetivo resulta de la capacidad de la Administración para conocer los incumplimientos. Si logra detectarlos con la suficiente celeridad y certeza como para denotar que la probabilidad de que ese hecho ocurra es elevada, la potencialidad del riesgo será alta y desalentará toda especulación fundada en la inacción administrativa.

La efectividad del riesgo implica que la consecuencia inevitable de la detección del incumplimiento, es el cumplimiento forzado de la obligación omitida que anula las ventajas de orden económico perseguidas a través del primero. Obviamente, si la Administración posee la capacidad requerida para incrementar la efectividad del riesgo subjetivo, actuará sobre la causa determinante del incumplimiento, llevando al ánimo de los contribuyentes el convencimiento de que su opción se reduce a cumplir voluntariamente o en forma forzada.

La diferencialidad del riesgo se refiere al costo adicional que supone el cumplimiento forzado. Si la potencialidad y efectividad del riesgo fueran elevadas, pero en definitiva sólo se tradujeran en el cumplimiento de la obligación omitida, no se configuraría una verdadera coacción capaz de inducir el cumplimiento voluntario. La diferencialidad constituye pues un complemento forzoso de dichos elementos y resulta del régimen sancionatorio, por lo que la adecuación de éste al efecto inductor perseguido debe ser tomada en cuenta por el legislador al establecer su estructura.

La consideración de los elementos que conforman el riesgo subjetivo, permite precisar la vinculación que lo liga a la política de control de cumplimiento, ya que es dable observar una correlación entre cada uno de ellos y determinadas funciones de la Administración Tributaria. Así, se evidencia la relación existente entre la potencialidad del riesgo y la función de control del cumplimiento, en tanto que se observa que el elemento efectividad también se conecta con la misma, en cuanto el control supone arribar al conocimiento de la obligación omitida, pero se materializa mediante la función de cumplimiento forzado. Por su parte, el elemento diferencialidad, como ya se ha señalado, proviene de la normativa legal e integra el marco jurídico en el que se encuadra la acción administrativa.

2.3. La adecuación del objetivo de la política de control al medio socio-económico.

Según ya se señalara, los impuestos masivos de autodeterminación se concibieron y adoptaron en primer término - en países desarrollados, caracterizados por un bajo grado de incumplimiento tributario. Vale decir que el módulo de cumplimiento de esos gravámenes, se verá - y se ve - favorecido por la existencia de una conciencia tributaria internalizada en la comunidad, que confiere un valor ético y social y aún político, a la participación de los individuos en el financiamiento del gasto público.

En los países que imperan esas condiciones, el cumplimiento voluntario puede considerarse como la regla, en tanto que el incumplimiento configura una conducta atípica y socialmente reprobable. Por lo tanto, en lo que concierne al objetivo de la Administración Tributaria, maximizar el cumplimiento voluntario equivale, primordialmente, a mantener el grado ya alcanzado, y sólo en forma secundaria, mejorarlo, puesto que los casos de incumplimiento no plantean un problema mayor mientras constituyan excepciones.

La adecuación del objetivo antes puntualizado, se refleja en el diseño de la política de control del cumplimiento, que se orienta hacia la localización de los evasores y a su severa sanción, con una finalidad ejemplificadora que al advertir a la masa de contribuyentes sobre las consecuencias que acarrea la omisión de las obligaciones tributarias, la induce a mantener su conducta.

Su ejecución supone la elección al azar de los casos a controlar, pero cuidando que la selección cubra las distintas situaciones que pueden configurarse respecto de la cuantía de la obligación, actividad desarrollada, localización geográfica, etc., de forma que los elementos que intervienen en la selección denoten que cualquier contribuyente puede ser objeto de control. Si a raíz de la revisión subsiguiente, se detectan indicios de evasión, la investigación se profundiza con el grado de detalle que resulte menester y si se comprueba dolo o culpa, se aplican sanciones muy rigurosas, que suelen incluir la aplicación de penas corporales.

La finalidad perseguida a través de esa concepción es clara. Se pretende demostrar a la masa de contribuyentes - que cada uno de ellos puede ser seleccionado para la revisión de su situación frente al fisco, como también que si el revisado ha evadido, tal hecho se pondrá de manifiesto - cualquiera sea el esfuerzo administrativo que ello demande - el reducido número de casos que se investiga lo permite -

y se aplicarán sanciones que acarreen consecuencias verdaderamente ruinosas, tanto en lo económico como en lo personal.

De esa forma, el control busca producir un efecto preventivo, que opera a través de la sanción del evasor, pero que al advertir sobre las consecuencias del incumplimiento, persigue desalentar la posibilidad de un cambio de conducta por parte de los contribuyentes cumplidores. Según se advierte, el control actúa sobre el riesgo subjetivo, pero enfatizando el elemento efectividad y, particularmente, el de dife-rencialidad. Por tal razón, el control que se aplica es un "control de resultado", ya que lo que interesa establecer es la cuantía de la obligación omitida y, en su caso, la existencia de dolo o fraude.

Al adoptar los referidos impuestos masivos, los países en desarrollo incorporaron una política de control similar, sin advertir que la misma no guardaba consistencia con las características de sus medios socio-económicos. En efecto, en tales países los términos de la relación existente en los primeros entre el cumplimiento voluntario y el incumplimiento se invierten, de forma que puede considerarse que este último configura una conducta normal, que no es objeto de un rechazo ético por parte de los integrantes de la colectividad.

Por tal razón, la selección por azar, las investigaciones profundas y detalladas y la severidad de las sanciones no causan el mismo efecto, aún cuando el número de casos controlados sea igual al considerado en su acción por los países desarrollados. Esta diferencia se debe a la influencia que las particularidades del medio ejercen sobre la apreciación subjetiva del riesgo. Cuando la conducta generalizada está configurada por el cumplimiento voluntario, el efecto que incrementa el riesgo surge de las consecuencias últimas que se derivan de la acción de control; en cambio, si la misma acción es evaluada en un medio en que el comportamiento general es el contrario, lo que interesa es la relación entre el número de casos controlados y el universo de contribuyentes, por lo que siendo el primero reducido en términos comparativos, la posibilidad de ser investigado aparece como muy pequeña y se asume como un riesgo remoto.

La ineficiencia de esa política de control, se deriva de la inadecuación de su objetivo a las características del medio socio-económico en el que se aplica. Si el grado de cumplimiento voluntario es bajo, entonces el objetivo de la administración y de su política de control no puede ser mantenerlo, sino provocar un cambio en la conducta de los contri-

buyentes, destinado a incrementar y generalizar el comportamiento buscado. En consecuencia, en estos países, el objetivo de maximizar el cumplimiento voluntario implica inducir esa conducta, promoviéndolo a través del incremento del riesgo subjetivo.

Resulta obvio que ese cambio no puede producirse sino en forma paulatina, a través de un proceso que vaya causando efecto en forma gradual. Para ello, debe modificarse radicalmente la concepción del control del cumplimiento, de forma que en lugar de ejercerlo respecto de un número limitado de casos a través de acciones de tipo exhaustivo, opere con menor grado de profundidad pero abarcando un número de situaciones que realmente configure un incremento del riesgo respecto de todos los integrantes del universo de contribuyentes.

Tal cambio de concepción, implicaría también un cambio en el énfasis puesto en los distintos elementos del riesgo subjetivo, puesto que el factor determinante del efecto buscado no reposaría en la amenaza de sanciones rigurosas, sino en el incremento efectivo de su potencialidad y efectividad, complementado por una diferencialidad del cumplimiento forzado que, por la estructura del régimen sancionatorio, se adecue a la finalidad primordial de inducir el cumplimiento espontáneo y oportuno.

Por último, corresponde señalar que las ideas antes comentadas, deberían plasmarse en un sistema de control cuyas características se ajusten a las que particularizan al medio socio-económico sobre el que se pretende actuar.

2.4. El sistema de control orientado a promover el cumplimiento voluntario. Características y componentes.

Un sistema de control que responda a la finalidad de promover el cumplimiento voluntario, no debe atender de manera exclusiva o preponderante al efecto último del incumplimiento, o sea el que ejerce sobre la cuantía de la obligación tributaria sustantiva, sino comprender la vigilancia de todas las obligaciones impuestas al contribuyente, siguiendo el proceso de cumplimiento que éste debe observar, a través de acciones que puedan aplicarse a un número de casos lo suficientemente elevado como para llevar al ánimo de todos los sujetos pasivos, el convencimiento de que toda omisión puede ser constatada y subsanada, con consecuencias más onerosas que las que se derivan del cumplimiento voluntario. En consecuencia, el sistema de control debe caracterizarse por ser integral, secuencial y masivo.

Para ser "integral", el sistema tendrá que contemplar todas las obligaciones cuya observancia supone el cumplimiento de los impuestos masivos de autodeterminación, previendo las acciones que resulten más eficaces para el tipo de incumplimiento que posibilita la naturaleza de cada una de ellas. Si como ya se indicara, la existencia de un incumplimiento generalizado hace ineficaz el efecto ejemplificador que se deriva de sus consecuencias económicas y sociales, parece evidente que el esfuerzo administrativo no debe dirigirse a establecer en todos los casos la verdadera situación tributaria del contribuyente - control final o de resultado - sino a subsanar las consecuencias directas de la conducta adoptada, persiguiendo el cumplimiento de la obligación omitida.

Por otra parte, como todas las obligaciones responden a un objetivo final - el cumplimiento espontáneo, oportuno y correcto de la obligación tributaria sustantiva -, se vinculan entre sí interaccionándose, de modo que el control debe ejercerse sobre todas y cada una de ellas, ya que, en el caso de que se centrara en alguna o algunas formas de incumplimiento, es posible que el mismo se desplace, centrándose en la omisión de las obligaciones no sometidas a una vigilancia adecuada. Así, si el control se centra en la constatación de la veracidad de las declaraciones presentadas, es probable que los contribuyentes opten por no individualizarse como tales o por no cumplir con la obligación de autodeterminación; por otra parte, si el énfasis se coloca en la vigilancia de estas últimas obligaciones, se corre el riesgo de que se disminuya la cuantía de la obligación tributaria a través de autodeterminaciones carentes de fidelidad. Ello evidencia la necesidad de que el sistema presione de manera uniforme sobre las distintas posibilidades de incumplimiento, como única alternativa capaz de inducir a un cambio real en la conducta de los sujetos pasivos.

El carácter "secuencial" del sistema es una resultante de la característica antes comentada. El cumplimiento voluntario implica una sucesión de obligaciones a observar por los contribuyentes, que conforman en su conjunto el llamado proceso de cumplimiento. Por ello, si se pretende vigilar - todas esas obligaciones con igual eficacia, el sistema de control debe seguir en forma sistemática las distintas fases de aquel proceso, a fin de actuar en forma ordenada sobre los incumplimientos que puedan registrarse en cada una de ellas. Esta característica está determinada por el propio objetivo del sistema, en cuanto persigue un cambio en la conducta tributaria a través de una acción sostenida y permanente que abarque todas las posibilidades de incumplimiento, acción que sólo puede ejercerse si se vigilan de ma

nera metódica las distintas fases del proceso, detectando y corrigiendo las omisiones relativas a las obligaciones implícitas en cada etapa.

En tercer lugar, el sistema de control debe ser "masivo". Si se busca que el control, a través de su efecto preventivo, actúe sobre el universo de contribuyentes, el sistema debe concebirse para actuar sobre el mayor número de casos posible, ya que sólo así la posibilidad de ser controlado dejará de considerarse un riesgo remoto - y, por lo tanto, asumible - y se verá como una posibilidad concreta, que implica un riesgo cierto e inminente.

La dimensión del universo controlable, así como la limitación de recursos que suele afectar a las administraciones tributarias, denotan que esa masividad del sistema no puede lograrse si el control supone investigaciones profundas y detalladas, encaminadas a establecer, en cada caso controlado, la verdadera cuantía de la obligación tributaria. En consecuencia y sin perjuicio de que ese tipo de acciones se prevea respecto de ciertos supuestos, en general las medidas de control deben diseñarse de forma tal que su ejercicio sea realmente posible en relación con el número de contribuyentes que se desea someter a vigilancia, y tendiendo a lograr el cumplimiento de la obligación omitida o a incrementar en una medida efectivamente posible la obligación sustantiva autodeterminada, si se trata de controlar la fidelidad de las declaraciones, aplicando a ese efecto acciones de carácter parcial referidas a las incorrecciones más evidentes.

La limitación que ese tipo de acciones comporta respecto del conocimiento integral de la situación del contribuyente controlado, no debe considerarse como un defecto del sistema, ya que éste no persigue el cumplimiento perfecto de unos pocos, sino aumentar el grado de cumplimiento voluntario, haciendo que muchos mejoren paulatinamente su conducta tributaria, de forma que se aproximen cada vez en mayor medida al nivel correcto de su contribución.

Aún cuando pueda configurar una reiteración, parece oportuno destacar que la proyección del sistema, o sea su efecto indirecto o preventivo en la masa de contribuyentes, depende de su capacidad para actuar sobre un número elevado de casos, pues esa característica será la que impida que el efecto de la acción de control se limite al sujeto sometido a ella, denotando que la Administración posee los recursos suficientes para manejar con eficacia los impuestos masivos y someter a sus contribuyentes a una efectiva vigilancia.

Resta agregar que el sistema también debe tener en cuenta la oportunidad de las acciones de control, en el sentido de que éstas operen con la mayor inmediatez posible al momento en el que se produzca el incumplimiento, a fin de crear en el contribuyente la convicción de que su comportamiento puede ser conocida en un plazo muy corto, por lo que resulta probable que no le reporte ventajas y sí consecuencias desfavorables.

Dado que el sistema induce al cumplimiento voluntario incrementando el riesgo subjetivo, es necesario que en cada una de las etapas del proceso de control, se actúe sobre todos los elementos que concurren para conformar ese riesgo. Para ello, el sistema debe prever, respecto de cada una de aquellas fases, la concurrencia armónica y complementaria - de tres subsistemas: el de identificación de incumplimiento, el de cumplimiento forzado y el de sanciones administrativas.

El primero de esos subsistemas, constituye el fundamento del sistema de control y se vincula a la potencialidad del riesgo, en cuanto detecta la existencia de omisiones totales o parciales, y a su efectividad, al proporcionar la información requerida para el ejercicio de las medidas que obliguen a la corrección del incumplimiento. Su base está dada por la información especializada que, a través de una acción coordinada, producen las funciones de registro de contribuyentes, estadística tributaria y procesamiento automático de datos. Tal información debe permitir conocer los incumplimientos referidos a las obligaciones de autodeterminar y pagar el impuesto, como también proporcionar los datos necesarios para la selección de los casos que se someterán al control de veracidad de las autodeterminaciones y los elementos de juicio requeridos para introducir en éstas las correcciones necesarias.

El subsistema de cumplimiento forzado actúa sobre la efectividad del riesgo, ya que su objetivo no es otro que el de obligar al contribuyente a salvar sus omisiones, evitando que el incumplimiento se perpetúe. Está conformado por todos los procedimientos destinados al logro de esa finalidad y, en consecuencia, si bien incluye rutinas cuyo diseño es de resorte exclusivo de la Administración, resulta fuertemente condicionado por las disposiciones legales que regulan la materia, determinando el alcance y características de las acciones administrativas. Por lo tanto, la posibilidad de que los incumplimientos propios de cada etapa del proceso de control se contemplen de manera específica y a través de medidas ágiles y eficaces, requeriría la existencia de una legislación que responda al mismo enfoque y brinde -

suficiente respaldo a la corrección de oficio, recurriendo, cuando resulte necesario para la consecución del objetivo perseguido, al establecimiento de presunciones de derecho.

Al respecto, resulta oportuno destacar la conveniencia de que la ley prevea la participación del contribuyente en la corrección de sus omisiones, permitiendo que éste se convierta en un elemento integrante del sistema de control y no en su mero destinatario. Para lograr que desempeñe ese rol, se requeriría que una vez constatado el incumplimiento, se le notifique su omisión, solicitándole que la repare dentro de un cierto plazo, pero advirtiéndole al mismo tiempo que de no proceder a la corrección, se le aplicarán medidas de cumplimiento forzado, advertencia necesaria para que sepa que la Administración dispone ya de los medios requeridos para modificar las consecuencias de su comportamiento. Sin embargo, como para que el requerimiento tenga una acogida favorable, es menester que su acatamiento reporte al contribuyente alguna ventaja en relación con el tratamiento que supone el cumplimiento forzado, no bastaría con consagrar el procedimiento, sino que éste debiera complementarse con una disposición que prevea la aplicación de una sanción apreciablemente menos onerosa en aquellos casos en que se acceda a efectuar la corrección requerida. Cabe agregar que la participación incentivada del contribuyente, se justifica tanto por las dilaciones que evita en el logro del cumplimiento y el ahorro de costos administrativos que supone, por la consolidación que implica en cuanto al sustento de las determinaciones de oficio, cuando las medidas de cumplimiento forzado se fundan en presunciones, y el efecto educativo que produce en aquellos casos en que la omisión se debe al conocimiento deficiente de las obligaciones legales.

El subsistema de sanciones administrativas configura el elemento "diferencialidad" del riesgo, al dar lugar a la onerosidad del cumplimiento forzado. Sus características están dadas por las del régimen sancionatorio legal, por lo que su adecuación a las exigencias que plantea un sistema de control destinado a promover el cumplimiento voluntario, debe operar a través de la modificación de aquel régimen, dentro de las restricciones que imponga el marco constitucional de cada país. Con esa limitación, correspondería tener presente que en un medio caracterizado por un bajo nivel de cumplimiento, la finalidad de la sanción no es ejemplificar a través de la penalización del infractor, sino hacer que el cumplimiento obligado sea más gravoso que el voluntario. En consecuencia, no tendría objeto considerar el contenido ético de la sanción para introducir una severidad significativa y, por ende, los procedimientos detallados y complejos

que requiere la comprobación del dolo y el otorgamiento de las garantías que exige la gravedad de la pena. Por el contrario, convendría establecer un régimen que contemplara sanciones pecuniarias suficientes y adecuadas al tipo de incumplimiento, pero que resulte aplicable a un número elevado de infractores, a través de procedimientos caracterizados por su rapidez y masividad.

3. Determinación de las etapas del proceso de control, a través del análisis de las brechas de incumplimiento.

Al comentar las características de los impuestos masivos de autodeterminación, se señaló que a su respecto, la Administración carece de índices objetivos, fácilmente constatables, que le permitan establecer en forma directa la condición de sujeto pasivo de los obligados al pago del gravámen, sin recurrir para ello a acciones especiales destinadas a individualizarlos. A fin de salvar tal inconveniente, aquellos impuestos obligan a los contribuyentes a denunciar su condición de tales ante el organismo administrativo, a través de su inscripción en un registro determinado que servirá de base para el control de sus restantes obligaciones.

La obligación de inscribirse, que constituye la primera fase del proceso de cumplimiento voluntario, normalmente no es observada por la totalidad de los obligados al pago del impuesto, por lo que la Administración sólo conoce a una parte del universo de contribuyentes. Si esta situación se representa a través del clásico ejemplo de los círculos concéntricos, se obtendría un círculo exterior que simboliza al universo de contribuyentes y, dentro de él, otro que correspondería a los contribuyentes individualizados, en tanto que el sector comprendido entre los dos círculos supone una brecha de incumplimiento, dada por los contribuyentes que no se han autoidentificado y que permanecen desconocidos para el organismo encargado de la aplicación del impuesto.

La segunda fase del proceso de cumplimiento, está dada por la presentación, en las oportunidades previstas a ese efecto, de declaraciones juradas en las que se autodetermina la obligación tributaria sustantiva. Es obvio que los contribuyentes que no se han inscripto, incumplen esta obligación, manteniéndose al margen del impuesto, pero también es normal que no todos los inscriptos la observen, de modo que las declaraciones juradas presentadas sólo corresponde a una parte de los sujetos pasivos conocidos. Esta situación puede ilustrarse gráficamente, inscribiendo dentro del círculo que corresponde a los contribuyentes individualizados, otro menor que representa a la parte de los mismos que cumplen formalmente la obligación de declarar. Se objetiviza así una nueva bre

cha de incumplimiento, representada por el sector comprendido entre esos dos círculos y que corresponde a los contribuyentes individualizados que no presentan sus declaraciones juradas.

Cabe tener presente que si bien la obligación de presentar declaración jurada autodeterminando el impuesto involucra la de establecer la obligación tributaria sustantiva en su justa medida, es frecuente que los contribuyentes que cumplen la primera no observen la segunda, o sea que determinan un impuesto menor al que les correspondería tributar. Inscribiendo un nuevo círculo concéntrico dentro del que refiere a los contribuyentes individualizados que cumplen formalmente con la obligación de presentar sus declaraciones juradas, se representaría a la parte de los mismos que determinan correctamente su obligación tributaria, al tiempo que se ilustra sobre una nueva brecha de incumplimiento, configurada por los contribuyentes individualizados que si bien cumplen con la obligación de presentar sus declaraciones juradas, lo hacen determinando en forma insuficiente el impuesto a su cargo.

Por último, si se tiene presente que no todas las obligaciones tributarias declaradas - sea en forma correcta o insuficiente - o determinadas por la Administración son pagadas - en forma puntual, puede identificarse una última brecha de incumplimiento, cuya representación quedaría determinada por el sector comprendido entre el círculo correspondiente a los contribuyentes individualizados que declaran y un último círculo que represente a los contribuyentes declarantes que pagan en forma oportuna sus impuestos.

En un sistema de control que responda a la finalidad de mantener el grado de cumplimiento tributario, el análisis de las brechas de incumplimiento reviste un relativo interés, ya que en general, el encuadre de la omisión en una de ellas no determina acciones diferenciadas, sino que en todos los casos busca establecer la cuantía exacta de la obligación tributaria y la configuración del dolo o culpa del infractor, a fin de aplicar sanciones que produzcan un efecto ejemplificador. En cambio, cuando el sistema tiene por objetivo promover el cumplimiento voluntario, aquel análisis resulta de capital importancia, pues cada modalidad de incumplimiento debe ser objeto de medidas específicas, cuyo objetivo se limita a salvar la consecuencia directa del tipo de omisión incurrida (inscripción, presentación, veracidad o pago, según el caso).

Con el enfoque arriba descripto, el estudio de las brechas de incumplimiento permite establecer las siguientes etapas del proceso de control:

- Control de inscripción. El control secuencial del cumplimiento voluntario, como primer paso, exige el conocimiento de los contribuyentes, ya que sólo a partir de esa identificación resultará posible vigilar el cumplimiento de las obligaciones inherentes a la condición de sujeto pasivo del impuesto. En consecuencia, la primera fase del proceso de control debe consistir en el control de la obligación de inscribirse en el registro de contribuyentes, a través de medidas que permitan identificar a los que la han omitido y determinen su incorporación a dicho registro.
- Control de presentación de declaraciones juradas. Dado que el módulo de cumplimiento de los impuestos masivos de auto-determinación, supone que el contribuyente asume la iniciativa poniendo en conocimiento de la Administración, a través de una declaración jurada, los hechos imposables perfeccionados, su cuantificación y, por lo general, el impuesto originado por aquéllos, la segunda etapa de control debe considerar la brecha de incumplimiento que configuran los contribuyentes inscriptos que omiten, en la oportunidad prevista a tal efecto, la presentación de las referidas declaraciones juradas. En este caso, las medidas de control deben orientarse a identificar los casos de incumplimiento y a obtener las presentaciones omitidas o, en su caso, a superar unilateralmente la resistencia del contribuyente.
- Control de veracidad de las declaraciones juradas. La tercera etapa del proceso de control se refiere a la brecha de incumplimiento que originan los contribuyentes inscriptos que cumplen con la presentación de las declaraciones juradas, pero determinan una obligación tributaria sustantiva inferior a la que realmente deben soportar. Esta etapa se particulariza por el hecho de que el incumplimiento no se traduce en una omisión total, sino que queda encubierto por la presentación de la declaración jurada. A raíz de esa particularidad y dado que la situación tributaria del contribuyente está determinada por hechos que sólo son conocidos por la Administración a raíz de la denuncia que aquél efectúa, la exigencia de control se extiende, en rigor, a todas las presentaciones realizadas. En consecuencia y atento a la amplitud del universo de contribuyentes, las medidas de control deben considerar tanto la selección de los casos a controlar, como los medios y técnica utilizables para constatar la veracidad de las declaraciones y, en su caso, establecer los ajustes que incrementen el impuesto autodeterminado, sea a través de la corrección de las declaraciones originales por parte del contribuyente, sea determinando de oficio la obligación tributaria.
- Control de pago de la obligación tributaria. La última etapa del proceso de control se refiere a la brecha de incumplimiento dada por la omisión de pago de las obligaciones -

establecidas por los contribuyentes inscriptos en sus declaraciones juradas o determinadas por la Administración. En este caso, la acción de control se dirige al conocimiento del incumplimiento, con el propósito de obtener el pago por un procedimiento persuasivo o poniendo en acción medidas de cobro compulsivo.

4. El desarrollo de las etapas de control y sus efectos sobre las modalidades de incumplimiento.

Al identificar las etapas de control en función de las brechas de incumplimiento, se ha hecho referencia a la finalidad de las medidas que correspondería aplicar en cada una de ellas, que no obstante su brevedad, puede resultar suficiente para denotar que el problema del control se fracciona a fin de desarrollar un sistema que acompañe paso a paso al proceso de cumplimiento, desde su origen hasta la extinción total de la deuda, actuando en cada fase de acuerdo a sus características y en función del objetivo perseguido a su respecto, sin procurar resultados que excedan las exigencias planteadas por la naturaleza de la obligación omitida.

Así, en relación con el origen del proceso, el objetivo-perseguido consiste en incorporar al registro a todos los contribuyentes omisos. En consecuencia, al conocerse el incumplimiento, no procedería la realización de investigaciones tendientes a establecer las obligaciones tributarias sustantivas cuya declaración se omitiera, ya que sólo interesa lograr aquella incorporación, a fin de asegurar el ulterior control de las obligaciones de declaración y pago del impuesto y posibilitar la obtención de antecedentes referidos a la actividad y situación del contribuyente incorporado, capaces de orientar el ejercicio futuro de controles de veracidad. Ello permite encarar el control de inscripción como un proceso rutinario de perfeccionamiento del registro de contribuyentes, basado en un sistema de acreditación de la inscripción para la realización de determinados actos y en la utilización de informaciones en poder de la propia Administración Tributaria y provenientes de fuentes externas, que relega a un papel secundario a las investigaciones de tipo censal e incluso las torna innecesarias cuando el funcionamiento del registro alcanza un nivel satisfactorio, ya que en tal supuesto es lógico presumir que los casos de omisión que subsistan habrán de referirse a contribuyentes de escasa importancia. En el caso de constatare la omisión de inscripción, la Administración procederá a intimar al contribuyente para que cumpla esa obligación dentro de un plazo determinado y si éste así lo hiciera, sólo se hará pasible de una sanción reducida; en caso contrario la administración lo inscribirá de oficio, aplicándole en

forma íntegra la sanción prevista para ese tipo de incumplimiento.

Similares consideraciones caben en relación con la obligación de presentar declaración jurada. La respectiva etapa del proceso de control sólo perseguirá la presentación de la declaración omitida, sin considerar si el impuesto declarado es o no correcto. Por consiguiente, si la Administración cuenta con un registro completo, depurado y con datos de identificación actualizados, el propio registro estará en condiciones de proporcionar, en un plazo breve y con total precisión, la nómina de los contribuyentes que han omitido el cumplimiento de su obligación e incluso podrá emitir las respectivas notificaciones, intimando la regularización del incumplimiento. Si una vez vencido el plazo otorgado para la regularización, el contribuyente mantiene su anterior actitud, renunciando así al beneficio que le reporta la sanción reducida, resultará necesario adoptar acciones tendientes a forzar el cumplimiento, lo que implica determinar de oficio la obligación tributaria. Sin embargo, las dificultades que suponen las investigaciones requeridas para llegar al conocimiento de la obligación tributaria sustantiva, pueden obviarse, al menos en la generalidad de los casos, si se cuenta con un instituto que al incumplirse el requerimiento que intima la presentación, faculte al organismo administrativo a establecerla en un importe igual al de la obligación que informe el último dato en su poder (en su caso, actualizada de acuerdo con el régimen previsto para considerar la incidencia del proceso inflacionario), sin que ello implique liberar al contribuyente de la responsabilidad que le incumbe por la declaración y pago de su deuda real, ni limitar la facultad de la administración para determinarla. Con este complemento, la etapa de control considerada puede operar masivamente, actuando en forma oportuna sobre la totalidad de los incumplimientos incurridos.

El logro de un efectivo control sobre la obligación de declarar, actuará en un corto plazo sobre el ánimo de los contribuyentes, haciéndoles adquirir la certeza de que si omiten la presentación de sus declaraciones juradas, se verán obligados a hacerlo poco tiempo después y en condiciones más onerosas, a raíz de la diferencialidad que comporta el incumplimiento. Ese convencimiento, dará lugar a un cambio en la conducta de los contribuyentes, ya que éstos preferirán no insistir en una omisión que no les reporta ventajas y se inclinarán por ponerse a cubierto del riesgo presentando declaraciones inexactas. Sin embargo, tal cambio en la modalidad del incumplimiento, juzgado desde el punto de vista del funcionamiento del sistema, constituye un avance, no sólo porque al sustituir una omisión total por una parcial comporta un incremento

en el grado de cumplimiento voluntario, sino porque incluye a los contribuyentes en la tercera etapa de control, cuya aplicación irá forzándolos a disminuir gradualmente la inexactitud de las obligaciones tributarias sustantivas declaradas.

El control de la veracidad de las declaraciones constituye sin duda la etapa del proceso que ofrece mayores dificultades. Por una parte, no puede ejercerse respecto de todas las declaraciones presentadas y, en consecuencia, para que produzca efectos sobre el comportamiento de la masa de contribuyentes, resulta necesario que las acciones emprendidas en relación con un determinado número de casos, influya indirectamente en la conducta de los sujetos pasivos no sometidos a control. Por otra, la constatación de veracidad constituye una tarea técnica compleja y trabajosa, a la que deben introducirse simplificaciones que permitan abarcar un número de casos suficiente como para actuar sobre el riesgo subjetivo, induciendo al cumplimiento voluntario.

Las dificultades puntualizadas, exigen que el diseño del control de veracidad deba tener en cuenta tanto la selección de los casos a controlar como el procedimiento de revisión aplicable, a fin de lograr la proyección requerida para que actúe sobre el universo de contribuyentes.

En relación con el primero de los aspectos señalados, ya se indicó que en países caracterizados por un alto grado de incumplimiento, la selección fundada en el azar no actúa sobre la conducta tributaria, por no configurar un riesgo cierto e inminente. Para ello, resulta necesario ligar el criterio de la selección al comportamiento del contribuyente, de modo que éste advierta que el riesgo de ser sometido a control se deriva de la actitud que asume frente al cumplimiento de su obligación tributaria.

Un sistema de selección así concebido, implica someter a control a aquellos contribuyentes cuyo grado de incumplimiento es comparativamente mayor al de los restantes, y, por lo tanto, su aplicación producirá efectos en el nivel medio de cumplimiento, ya que los sujetos pasivos procurarán no alejarse considerablemente de él, a fin de evitar el riesgo de ser seleccionados. Como consecuencia de esa actitud, los índices de cumplimiento adoptados para la selección se elevarán, con lo que el sistema, al tornarse cada vez más exigente, irá forzando un mejoramiento gradual del cumplimiento voluntario.

Obviamente, la aplicación de un sistema de selección fundado en la conducta de los contribuyentes, sólo puede instrumentarse si el sistema de funciones de apoyo de la Administra

ción cuenta con la capacidad suficiente como para proporcionar información que ilustre acerca del comportamiento tributario, producir sobre esa base los índices de cumplimiento y, por último, identificar a los casos que más se alejan de la media considerada.

En cuanto a los procedimientos de revisión, cabe ante todo recordar que el objetivo perseguido consiste en lograr que el contribuyente mejore su cumplimiento en términos relativos y no llegar a una determinación rigurosamente exacta de la obligación tributaria sustantiva. Dado que en los países en los que impera una conducta tributaria deficiente, el incumplimiento actúa en forma preponderante a través del ocultamiento de ingresos, aquellos procedimientos deben fundarse en la existencia de información referida a las actividades de los contribuyentes, reunida por la administración en forma sistemática y permanente. Tal información, permitiría una verificación más rápida y eficaz de las declaraciones, a través de su cotejo con los registros y comprobantes que los respaldan, pero - la mismo tiempo, el conocimiento de su posesión por parte del órgano administrativo y la evaluación del riesgo que esa posesión representa, provocaría, de manera general, una mayor fidelidad de los registros y de las autodeterminaciones en ellos fundadas, presionando hacia un incremento en el nivel de cumplimiento voluntario.

Empero, aún cuando el propósito perseguido sea el de corregir la autodeterminación, elevándola sin pretender el conocimiento de la obligación tributaria real, cabe reconocer las dificultades que implica la determinación de la procedencia y medida de aquella corrección, como también la simplificación que en ellos introduce la posibilidad de fundar la determinación de oficio en presunciones legalmente previstas, que resulten aplicables en todos los casos en que se constate la falta de veracidad de las declaraciones presentadas y sin que juegue para ello la demostración de la imposibilidad de arribar a un conocimiento cierto de la cuantía de la obligación tributaria.

Al respecto, cabrían dos posibilidades, de acuerdo con el grado de evolución que la Administración haya alcanzado en la recopilación y procesamiento de informaciones referidas a las actividades de los contribuyentes. La primera, estaría dada por presunciones especiales, que a partir de ciertas constataciones realizadas - ventas o ingresos no registrados, compras no registradas, diferencias de inventarios, etc. - permitan estimar omisiones, potencializando los resultados de aquellas para establecer determinados aspectos de la base imponible. La segunda solución, cuya adopción resultaría posible u-

na vez operada la evolución antes aludida, consisten en adoptar las presunciones absolutas denominadas "estándares de cumplimiento voluntario", establecidas por la Administración para las distintas actividades y los grupos de contribuyentes dedicados a ellas. Estos estándares, consisten en relaciones establecidas en función de ciertos factores objetivos, que permiten establecer los elementos determinantes de la base imponible - según el impuesto, renta neta, monto de ingresos, etc. - y que, por consiguiente, darían lugar a una estimación global que abarque la totalidad de dicha base.

Las dos soluciones, permitirían a la administración limitar sus acciones a la constatación de la falsedad de las declaraciones, evitando las dificultosas y lentas investigaciones que supone la determinación sobre base cierta de la cuantía de la obligación tributaria, hecho éste que, a su vez, le permitiría extender sus acciones de control a un número de casos acorde con el propósito que inspira al sistema, en tanto que la posibilidad de que se utilicen tales presunciones, de por sí, influirá en los contribuyentes, induciéndolos a mejorar su conducta tributaria. Por otra parte, la utilización de las presunciones no será obligatoria para la Administración, la que siempre podría optar por revisar en forma integral la situación del contribuyente.

En cuanto al cumplimiento forzado, de acuerdo con los trabajos del Programa del Sector Público de la O.E.A. que proponen el uso de estándares y presunciones especiales en la forma ya indicada, el procedimiento administrativo respondería, en líneas generales, a la siguiente descripción. Una vez en posesión de elementos de juicio que demuestran la falsedad de la declaración y sin esperar a completarlos, la administración notificaría al contribuyente las constataciones efectuadas, intimándolo para que un plazo perentorio, rectifique su declaración determinando la verdadera cuantía de su obligación tributaria. Como el intimado tendría razones para presumir que las constataciones comunicadas pueden no ser las únicas conocidas por el organismo administrativo, cabe considerar como muy probable que el requerimiento sea acatado. En este caso, si la rectificativa contemplara todas las omisiones constataadas - incluso las que no fueron comunicadas - aquélla sería aceptada, hecho que reportaría, según ya se indicó, la aplicación de una sanción reducida. Si en cambio, el contribuyente no rectificara o la nueva declaración no cubriera todas las deficiencias conocidas, se procedería a determinar de oficio la obligación tributaria aplicando el estándar correspondiente. En los casos en que se utilicen presunciones especiales, la última parte del procedimiento se alteraría, ya que de no producirse la rectificación considerada correcta, resultaría necesario que previamente a la determinación de oficio, se e-

fectúe una segunda notificación comunicando todas las omisiones observadas, a fin de que el contribuyente tome conocimiento de los hechos en los que se basará la aplicación de las presunciones y pueda formular sus objeciones respecto de los mismos. Corresponde agregar que tanto esta notificación como aquellas por la que se intima la corrección de la declaración jurada, podrían ser impugnadas por el contribuyente.

Los procedimientos descriptos, se fundamentan partiendo de la idea de que el módulo de cumplimiento basado en la auto determinación se inspira en la confianza depositada en la veracidad del contribuyente, por lo que comporta para éste una obligación de fidelidad en cuanto al contenido de sus declaraciones. Por ello, demostrada la falsedad de éstas, le incumbe la responsabilidad de demostrar la cuantía de su obligación tributaria, aún cuando la ley establezca una presunción de fidelidad en favor de las declaraciones, ya que tal presunción cesa frente a aquella constatación. En consecuencia, la notificación que intima la rectificación le acuerda la oportunidad para establecer su obligación real y si no lo hace o incurre en nuevas omisiones, carecería luego de todo fundamento para considerar arbitraria o injusta a la determinación de oficio.

Resta hacer referencia a la última etapa de control, relativa a la obligación de pago del impuesto y que constituye la culminación del proceso de cumplimiento. También a su respecto, desempeña un rol preponderante la existencia de un registro de contribuyentes suficientemente completo y actualizado, ya que el mismo, sobre la base de una cuenta única tributaria, puede proporcionar un conocimiento integral, oportuno y cierto del incumplimiento, con la ventaja adicional de que ese conocimiento puede referirse al conjunto de deudas correspondiente a un mismo contribuyente. Además, y al igual que en el caso relativo a la obligación de declarar, el propio registro puede emitir las intimaciones de pago y en el supuesto caso de mantenerse la morosidad, dar intervención al sistema de cumplimiento forzado. En cuanto al cobro coactivo, los aspectos estructurales del procedimiento constituyen un tema ligado a la tradición jurídica de cada país, por lo que dentro del marco brindado por la misma, deben procurarse las soluciones que aseguren una mayor celeridad.

5. La función de fiscalización concebida como función de control del cumplimiento.

En los análisis precedentes, el problema del control de los impuestos masivos ha sido tratado en forma global, considerando los objetivos de la política de acción administrativa a-

él referida; y las características del proceso que debiera llevarse a cabo para desarrollarla. Corresponde ahora inscribir el proceso de control en la organización de la Administración Tributaria, a fin de establecer los aspectos de esa organización que se vinculan en forma más específica a su ejecución y definir el cometido de la fiscalización de aquellos impuestos, que constituye el tema central de este trabajo.

Es sabido que la organización de la Administración Tributaria está conformada por dos elementos: las funciones que debe ejercer, que resultan definidas por su cometido, y la estructura, que está dada por la forma de ordenamiento adoptada para ejercer las primeras. Consecuentemente, el análisis propuesto podría encararse desde el punto de vista funcional, o sea considerando el cometido de las funciones de la Administración y su vinculación con el proceso de control, o con un enfoque estructural, supuesto en el que el examen tendría que realizarse atendiendo al papel que desempeñan las distintas dependencias administrativas en el desarrollo de aquel proceso.

Si como en el presente caso, se pretende obtener conclusiones de aplicación general, resulta evidente la conveniencia del primero de los enfoques puntualizados. Dado el consenso que existe en cuanto al cometido de la Administración en relación con los impuestos masivos de autodeterminación, no caben dudas acerca de que las funciones esenciales que deben ejercerse para lograrlo, son las mismas cualquiera sea el país en el que se apliquen aquellos gravámenes, porque su naturaleza depende exclusivamente del cometido antes aludido y no se encuentran influidas ni por la estructura del organismo ni por circunstancias específicamente nacionales. En cambio, tales circunstancias ejercen decisiva influencia en la estructura de la Administración, que resulta condicionada por factores tales como la extensión geográfica, distribución de la población, evolución de las comunicaciones, existencia de polos de desarrollo, nivel cultural, etc., de modo que de país a país, aquella estructura experimenta variaciones que constriñen la validez del análisis al caso particular considerado.

Por otra parte, el enfoque funcional también resulta avalado por la inexistencia de una correlación forzosa entre las funciones y las dependencias que componen la estructura de la Administración, desde que las acciones correspondientes a una misma función suelen fraccionarse y atribuirse a distintas dependencias. Por lo tanto, los distintos criterios que, en virtud de sus características estructurales, adopten las administraciones para asignar a sus dependencias las acciones correspondientes a las distintas funciones que ejercen, no alteran

ni la naturaleza de éstas últimas ni las conclusiones que pueden extraerse en cuanto a su orientación y la forma más conveniente de ejercerlas.

Adoptando por las razones expresadas el análisis funcional, cabe ante todo recordar las funciones esenciales que deben ejercerse para administrar los impuestos masivos de auto-determinación. Si se parte de la consideración de las vinculaciones directas con que se expresa esa administración respecto de los sujetos pasivos, debe considerarse en primer término al núcleo de funciones por las que opera esa vinculación y que, en su conjunto, conforman el denominado sistema de funciones operativas. Como a través de éste se cumple el cometido específico de la Administración - precisamente el de administrar los impuestos - las restantes funciones que la misma ejerce se orientan, en diversas formas, a dotarlo de la eficacia requerida. Sin embargo, siguiendo el criterio de atender a las relaciones más estrechas y continuadas, cabe hacer referencia al sistema de funciones de apoyo, compuesto por las de registro de contribuyentes, estadística tributaria y procesamiento automático de datos, que proporciona al primero la información que le resulta imprescindible para que su ejercicio sea satisfactorio y cuyo cometido, si bien no se agota con ello, por lo general revierte hacia el sistema operativo. Seguidamente, debe mencionarse al sistema de funciones normativas, que le proporciona al sistema operativo elementos jurídicos y técnico-tributarios, destinados a facilitar la correcta aplicación de la ley - función normativa técnico jurídica - y las técnicas y métodos más apropiados para el ejercicio de las funciones que lo componen - función normativa administrativa. Por último, como una operación administrativa eficiente requiere que todas aquellas funciones esenciales sean coordinadas, supervisadas y evaluadas, resulta obvio que dominando los restantes sistemas, se encuentra el de funciones directivas, a cuyo cargo se encuentran aquellas misiones.

La descripción efectuada, denota que la aplicación del proceso de control se lleva a cabo a través del sistema operativo, por lo que resulta oportuno considerar en forma separada a cada una de las funciones que lo integran - recaudación, fiscalización y cumplimiento forzado -, para precisar cuáles son las que tienen dicha aplicación por cometido. El objeto de la función de recaudación es percibir los impuestos, e incluye todas las tareas orientadas a esa percepción; su relación con el cumplimiento voluntario opera en el ámbito de la expedición administrativa, ya que debe crear las condiciones necesarias para que aquél pueda producirse en forma tal que suponga para el contribuyente las mínimas perturbaciones ineludibles. La de fiscalización, por su parte, tiene por objeto

el control del cumplimiento de todas las obligaciones impuestas al contribuyente, cometido que en los países en los que el comportamiento tributario deficiente debe considerarse como la conducta general, supone conocer el incumplimiento, tanto en lo que concierne a su detección como en lo relativo a la determinación de su medida. La restante función, la de cumplimiento forzado, se dirige a obtener el cumplimiento de la obligación omitida y comienza una vez que la omisión ha sido detectada y, en su caso, se han reunido los elementos de juicio necesarios para que la Administración pueda determinarla sin contar con la participación del sujeto pasivo.

Dado que el proceso de control no sólo supone el conocimiento del incumplimiento, sino que incluye la adopción de medidas para evitar que el mismo se perpetue, se advierte con total claridad que su desarrollo compete a las funciones de fiscalización y de cumplimiento forzado, las que concurren en cada una de las etapas de aquel proceso para actuar sobre la potencialidad y la efectividad del riesgo subjetivo.

Las nociones antes reseñadas, son suficientes para intentar una definición del cometido específico de la función de fiscalización, concebida como función de control del cumplimiento. A este efecto, corresponde tener en cuenta tanto las etapas del proceso de control en la que debe actuar, como las acciones que le competen en relación con cada una de ellas.

Acerca del primero de esos aspectos y recordando lo expresado al definir las etapas del proceso de control en función de las brechas de incumplimiento, no cabe sino concluir que la fiscalización debe actuar en todas esas etapas, a fin de identificar los incumplimientos operados en cada uno de ellos y proporcionar las bases requeridas por la adopción de las medidas de cumplimiento forzado previstas a su respecto. En consecuencia, incluye distintos tipos de fiscalización, determinados por la naturaleza de la obligación sometida a control y que pueden distinguirse de la siguiente manera: fiscalización de la obligación de inscribirse en el registro de contribuyentes; fiscalización de la obligación de presentar declaraciones autodeterminando el impuesto; fiscalización de la obligación de declarar en forma veraz, y fiscalización de la obligación de pagar el impuesto declarado o determinado por la Administración.

En cuanto a las acciones que deben desarrollarse en cada tipo de fiscalización, en un sistema de control diseñado para inducir el cumplimiento voluntario resultan determinadas por el objetivo de la etapa de control a la que se refieren y, por lo tanto, difieren tanto en su contenido como en su complejidad.

dad, de acuerdo con las exigencias que plantea la naturaleza de la obligación omitida y las dificultades que supone el conocimiento del incumplimiento y su ulterior corrección. Analizar el contenido de las acciones propias de cada etapa, implicaría repetir en buena medida lo ya expresado al examinar el desarrollo de las etapas de control, pero en cambio parece conveniente ensayar una definición de carácter general, que permita deslindar las acciones propias de la función de fiscalización de las que corresponden a la de cumplimiento forzado, ya que la complementación que existe entre ellas en el curso del proceso de control, dificulta la demarcación de un límite que las separe nítidamente, sobre todo cuando concurren en la etapa referida a la veracidad de las declaraciones juradas.

Si se tiene en cuenta que la fiscalización tiene por objeto el control del cumplimiento, puede concluirse que su cometido sólo termina cuando la omisión ha sido reparada por el contribuyente o cuando no mediando ese hecho, se inician los procedimientos destinados a obtener el cumplimiento forzado, sobre la base de los elementos de juicio que ella proporciona. Así concebido, dicho cometido no sólo está conformado por las acciones encaminadas a detectar el incumplimiento, si no por las que deben desarrollarse para obtener los datos que permitan establecer la obligación tributaria sustantiva - incluyendo la liquidación sobre la que se basará la determinación de oficio - cuando el conocimiento de esa obligación resulte necesario para corregir el incumplimiento. Cabe destacar que al acordar ese alcance al cometido de la función de fiscalización, queda comprendida en él la realización del procedimiento persuasivo que procura lograr la corrección de las omisiones por el propio contribuyente. Sin perjuicio de reconocer que tal criterio puede resultar opánable, se ha entendido que al constituir dicho procedimiento una instancia previa a la posible corrección de la omisión por parte del sujeto pasivo, constituye una acción que integra el control de un cumplimiento que aún no se ha producido y, por ende, que su ejercicio forma parte de la función cuya misión consiste, precisamente, en llevar a cabo ese control.

Resumiendo las consideraciones que preceden, puede sostenerse que el cometido de la función de fiscalización, consiste en controlar el cumplimiento de las obligaciones incluidas en todas las etapas del proceso de control, a través de acciones especialmente previstas para cada una de esas fases y orientadas a detectar el cumplimiento y a proporcionar los elementos de juicio que posibiliten el cumplimiento forzado de la obligación omitida.

El cometido que surge de la definición dada, es sin duda más amplio que el que le acuerda el criterio que relaciona

a la fiscalización con la verificación de la situación tributaria de los contribuyentes y parece encontrarse bastante difundido. La diferencia de alcance puntualizada, se debe en primer lugar al tipo de enfoque aplicado para llegar a la definición, ya que en tanto la primera se basa en un análisis funcional, que se atiene a la consideración de las acciones administrativas, la segunda tiene en cuenta la estructura de la Administración y tiende a establecer un concepto de fiscalización acorde con las tareas a cargo de las unidades que efectúan el control de veracidad. Además, ejercen igual influencia las concepciones relativas al sistema de control del cumplimiento y al proceso a que da lugar. La adecuación de esas concepciones a un medio socio-económico caracterizado por un bajo nivel de cumplimiento voluntario, al contemplar los problemas específicos de cada etapa de control con el objeto de corregir el incumplimiento propio de cada una de esas fases, hace que la función de fiscalización sea considerada como función de control del cumplimiento, cuyo cometido debe referirse a todas las obligaciones sometidas a vigilancia. En cambio, si el sistema de control responde a una concepción más tradicional inspirada en la que adopten países en los que el incumplimiento no constituye la conducta general, es lógico que la fiscalización se identifique con la determinación de la situación fiscal del contribuyente, puesto que cualquiera sea el tipo de incumplimiento registrado, la acción administrativa se encauzará hacia la determinación de la obligación tributaria sustantiva.

Por último y no obstante las referencias efectuadas al considerar los sistemas de funciones esenciales a la vinculación que los relaciona entre sí, parece oportuno destacar las que existen entre la función de fiscalización y el sistema de funciones de apoyo, así como las que ligan a la primera con la función de cumplimiento forzado.

Al considerar los componentes del sistema de control, se señaló que la identificación del incumplimiento se funda en la utilización de la información especializada que produce el sistema de funciones de apoyo. Como aquella identificación, en el sentido amplio que antes se le acordara, constituye el cometido mismo de la función de fiscalización, resulta que la acción del referido sistema constituye la base en la que necesariamente debe apoyarse aquélla para lograr un grado adecuado de eficacia. El registro de contribuyentes, además de constituir el origen de esa información, puede incluir implícitamente en sus rutinas de perfeccionamiento el control de la obligación de inscribirse y, con un grado de desarrollo adecuado, asumir también las acciones de fiscalización referidas al control de presentación y de pago. Por otra parte, en el caso

del control de veracidad, la función estadística tributaria, con el auxilio de las restantes funciones de apoyo, deberá proporcionar los índices y medias de cumplimiento requeridos para seleccionar los casos a fiscalizar, como también elaborar la información utilizable en el proceso de revisión y que se mantendrá archivada en el registro, todo ello en estrecha colaboración con la función de fiscalización, a la que corresponde tanto proporcionar los criterios que orienten la labor estadística, como la utilización posterior de la información elaborada.

En lo que hace a la vinculación existente entre las funciones de fiscalización y de cumplimiento voluntario, basta con señalar que existe una mutua interacción, ya que si bien la segunda se apoya en las conclusiones obtenidas por la primera, la naturaleza de las medidas de cumplimiento forzado - que autoriza la legislación, orientan y condicionan las acciones de fiscalización, determinando su grado de profundidad y detalle e, incluso, la posibilidad de que determinadas acciones posean la proyección requerida para producir un efecto in directo sobre el comportamiento de la masa de contribuyentes.

II - LA FISCALIZACION DE LOS IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS.

1. Los impuestos sobre los ingresos brutos. Objetivos y características del control de su cumplimiento.

Los impuestos sobre los ingresos brutos son impuestos generales al consumo. Aún cuando el hecho imponible previsto por la ley es el ejercicio de una actividad lucrativa, al disponerse su medición por el monto de los ingresos generados por dicho ejercicio, funcionan en la práctica como un impuesto general a las ventas de bienes y servicios, dotado de las características estructurales propias de los gravámenes plurifásicos de tipo administrativo o "en cascada".

Por lo tanto, al constituir impuestos masivos de autodeterminación, cuyo modelo de cumplimiento deposita la iniciativa en el sujeto pasivo, resulta válido reconocer en su caso la influencia que aquel tipo de gravámenes ejerce sobre el cometido de la Administración Tributaria, admitiendo que ese cometido se identifica con la maximización del cumplimiento voluntario, de acuerdo con el criterio unánimemente aceptado en relación con el objetivo al que responde la administración de dichos impuestos. Por otra parte, si se tiene en cuenta la deficiente conducta tributaria que impera en el país, tanto en el ámbito nacional como en los ámbitos locales, también debe reconocerse que en el momento actual, el medio socio-económico no presenta las condiciones en las que se basa el funcionamiento normal del módulo de cumplimiento adoptado.

En el primer capítulo de este trabajo se plantean los lineamientos generales a los que debiera adecuarse el sistema de control en los países caracterizados por un bajo nivel de cumplimiento voluntario, tanto en relación con su objetivo y diseño, como respecto de las características y desarrollo del proceso destinado a vigilar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. A esos efectos, se han seguido las propuestas que en su momento y a través de diversos documentos, formuló el entonces Programa del Sector Público de la O.E.A., por lo que antes de considerar los aspectos atinentes a la fiscalización de los impuestos a los ingresos brutos, parece oportuno examinar si tales propuestas resultan aplicables en el caso concreto que configura el control de dichos tributos, ya que las soluciones que ellas sugieren definen el cometido de la función de fiscalización, así como la orientación y características de las acciones por las que se ejerce.

El hecho de aceptar que en nuestro país, los impuestos a los ingresos brutos se aplican en un medio socio-económico en cuyo comportamiento tributario es notoriamente deficiente, conduce de manera inexorable a aceptar que su control no debe orientarse a mantener el grado de cumplimiento voluntario ya alcanzado, sino que su objetivo debe ser el de promover una mejora en ese cumplimiento. A su vez, esta conclusión denota la necesidad de una acción de control extensa y eficaz, capaz de detectar el incumplimiento en un gran número de casos y de repararlo con consecuencias más onerosas de las que hubiera reportado el cumplimiento espontáneo y oportuno de la obligación omitida y como único medio para inducir, a través de la creación de un riesgo altamente probable, un cambio en la actitud del universo de sujetos pasivos.

Esa exigencia, parece encontrar una respuesta adecuada en un sistema de control integral, secuencial, masivo y oportuno, que siguiendo paso a paso el proceso de cumplimiento, comprenda a todas las obligaciones incluidas en el mismo, para actuar sobre el incumplimiento detectado con medidas especialmente referidas al tipo de obligación omitida y que sólo persigan corregir la omisión observada. Surgiría así la necesidad de actuar sobre las distintas brechas de incumplimiento, mediante un proceso de control cuyas etapas contemplen en forma aislada los incumplimientos propios de cada brecha, adecuando a sus características las medidas destinadas a detectarlos y a lograr su cumplimiento forzado.

En lo que concierne a la función de fiscalización, las ideas expuestas dan lugar a que su ejercicio revista distintos cometidos de acuerdo con la brecha de incumplimiento sobre la que actúe, asumiendo modalidades operativas diferentes y adecuadas al objetivo propio de cada etapa del proceso de control. Tales aspectos, así como el contenido de las acciones de fiscalización propias de cada una de aquellas modalidades, constituyen el tema del punto 2 del presente capítulo, en el que por razones metodológicas, se altera el orden secuencial de las etapas del referido proceso, para tratar en último término la relativa al control de la veracidad de las declaraciones juradas, tanto por el mayor grado de complejidad que la caracteriza, como por ser aquella en la que las acciones de fiscalización resultan más condicionadas por las soluciones que se adopten en materia de cumplimiento forzado, circunstancia que obliga a considerar este último aspecto al evaluar las posibilidades de adopción que ofrecen las medidas propiciadas en la propuesta general que se ha tomado como base para el desarrollo de este trabajo.

En este punto, corresponde advertir que la aceptación de

las concepciones generales que los documentos antes aludidos contienen en los aspectos concernientes al control de los impuestos masivos, no implica admitir que todas las soluciones recomendadas resulten aplicables en el caso de los impuestos sobre los ingresos brutos, ya que algunas de ellas, sobre todo las que encuadran en los subsistemas de cumplimiento forzado y de sanciones administrativas, requieren un respaldo legal que difícilmente pueda lograrse en la República Argentina.

2. La función de fiscalización referida a las distintas etapas del proceso de control.

2.1. La fiscalización de la obligación de inscripción en el registro de contribuyentes.

2.1.1. El cometido de la función de fiscalización.

Al igual que en el caso de los demás gravámenes masivos, el proceso de cumplimiento del impuesto a los ingresos brutos debe iniciarse con la denuncia de la condición de sujeto pasivo ante la Administración, a fin de proporcionar a la misma el conocimiento indispensable para que pueda ejercer su función de control. Ello implica que la primera brecha de incumplimiento - y por ende, la primera etapa del proceso de control - se verifica respecto de la obligación de inscribirse en el registro de contribuyentes.

La importancia del problema que configura esa brecha de incumplimiento puede variar sensiblemente de jurisdicción en jurisdicción, de acuerdo con la evolución alcanzada por dicho registro y, en general, con el grado de eficacia de las acciones de control desarrolladas por la Administración. Ello implica que en determinados casos, es posible que sólo se mantengan fuera del conocimiento administrativo sujetos pasivos que revisten escasa importancia desde el punto de vista de la imposición, de forma que el problema de control en la etapa considerada se encuentre minimizado; aún cuando ello suponga el desplazamiento de la inconducta tributaria hacia otras fases del proceso de cumplimiento. En otros, en cambio, la inacción administrativa sobre aquella brecha puede dar lugar a que la omisión de la obligación de inscribirse constituya una modalidad de incumplimiento frecuentemente utilizada, ya que omitiéndola, los sujetos eluden todo control sobre sus restantes obligaciones.

Sin perjuicio de reconocer la incidencia de esas situaciones sobre la importancia del rol atribuible a la función de fiscalización, corresponde señalar que en un sistema de control integral, secuencial y masivo, su come

tido consiste en detectar a los sujetos pasivos que omitieron la obligación de inscribirse, proporcionando el conocimiento requerido para que pueda procederse a su incorporación al registro. En rigor y de acuerdo con la propuesta en la que se basa el análisis efectuado en el capítulo primero, ese objetivo significa que las acciones de fiscalización cesan cuando identificado el sujeto omiso y no reparado por éste el incumplimiento, se ponen en marcha las medidas de cumplimiento forzado, o lo que es lo mismo, que la fiscalización no debe ser en ningún caso orientada a establecer las obligaciones tributarias sustantivas omitidas por aquél.

La limitación señalada responde a la concepción de un sistema de control que busque actuar sobre los distintos incumplimientos en la medida que requiera su corrección, posibilitando así una acción masiva y transfiriendo el arduo problema que supone la determinación de la situación fiscal del responsable a ulteriores instancias, que se producirían cuando una vez inscripto y, por lo tanto, incluido en el régimen de control, esa situación pueda verificarse utilizando la información reunida a su respecto por el registro. No obstante la razonabilidad de esos argumentos, en el caso de los impuestos a los ingresos brutos, - cabría tener presente que la condición de sujeto pasivo - se origina en el momento en que se inicia el ejercicio de la actividad luerativa, como así también la existencia de un impuesto mínimo, que implica que el gravámen proce de aún cuando aquel ejercicio no devengue ingresos en el período fiscal. Estas particularidades permitirían arbitrar una solución intermedia cuyos detalles se comentarán al cerrar el análisis referido a esta etapa de control, que sin requerir la aplicación de recursos que exige la determinación de la obligación tributaria sustantiva - se bre todo cuando el organismo no posee elementos de juicio que orienten su acción -, permitiría establecerla provisoriamente en función de aquel mínimo y sin que ello suponga convalidar la situación tributaria del sujeto pasivo.

2.1.2. Las acciones de fiscalización destinadas a detectar el incumplimiento.

La omisión de la obligación de inscribirse puede ser detectada a través de dos tipos de acciones: internas y externas o de campo.

Las primeras, procuran localizar sujetos pasivos no-inscriptos a través del análisis de información que denoten su existencia. Esas informaciones pueden provenir de los antecedentes recibidos y obtenidos por la propia Administración Tributaria o de otras fuentes públicas o pri

vadas, tales como los registros que puedan llevar otros servicios administrativos, las organizaciones gremiales, patronales, etc. En este aspecto, cabe destacar las posibilidades que quizás ofrezca el cotejo del registro del impuesto a los ingresos brutos con el del impuesto nacional al valor agregado, atento a la similitud que existe en el ámbito de aplicación de ambos gravámenes.

Las acciones externas son acciones de carácter censal. Funcionarios de la Administración recorren las calles e ciertos sectores de los centros poblados, relevando puerta a puerta la existencia de sujetos pasivos que han omitido la obligación de inscribirse. De acuerdo con el nivel de dichos funcionarios, éstos pueden cubrir el formulario de inscripción o simplemente denunciar los resultados de cada entrevista, informando los datos requeridos para decidir si corresponde la inscripción. Aún cuando la tarea no supone un grado de complejidad significativo y puede ser realizada por funcionarios de un nivel relativamente bajo, éstas acciones resultan costosas por la cantidad de recursos que deben aplicarse y, por otra parte, sus resultados suelen ser erráticos, ya que su desarrollo no responde a orientaciones que ilustren sobre la posible localización de los omisos.

2.1.3. La incorporación de omisos inducida a través de regímenes de acreditación de la inscripción.

Con relativa frecuencia, las acciones de tipo censal son sustituidas con ventaja por regímenes que exigen la constancia de la inscripción para la realización de ciertos actos, tales como la habilitación de locales, obtención de créditos bancarios, escrituraciones, recepción de pagos del estado, etc. Tales regímenes que son ampliamente conocidos en el país, al obstaculizar el normal desarrollo de las actividades del sujeto pasivo, lo fuerzan a optar por la inscripción, como único medio para evitar los perjuicios que le acarrearán las limitaciones impuestas. El problema más serio que plantea su adopción - especialmente cuando, como en el caso de las administraciones provinciales, sólo se aplica un solo impuesto masivo -, consiste en seleccionar los actos a cuyo respecto se exigirá el requisito de acreditación, de modo tal que no resulten forzados a inscribirse quienes no están incluidos en el ámbito de aplicación del impuesto, evitando la incorporación al registro de casos que luego pueden dificultar la función que debe cumplir en otras etapas del proceso de control.

Cabe agregar que la adopción de estos regímenes, no -

conduce forzosamente al abandono de las acciones de tipo censal. La conveniencia de las mismas, deberá ser decidida en cada caso, teniendo en cuenta el estado del registro, el alcance del régimen de acreditación y la posibilidad de que el mismo produzca un efecto real sobre determinados sectores del universo de contribuyentes.

2.1.4. La incorporación de omisos como rutina de perfeccionamiento del registro de contribuyentes.

Para ser dinámico, el registro de contribuyentes debe tener la capacidad de perfeccionarse, incorporando a los sujetos pasivos que han omitido la obligación de inscribirse y mejorando la información registrada. En consecuencia, al constituir la incorporación de omisos una rutina propia del perfeccionamiento del registro, en los hechos esa rutina absorbe las acciones de fiscalización orientadas hacia el mismo fin, al menos en la parte en que suponen una tarea continuada y permanente.

Ello implica que serán responsabilidad del registro - las acciones internas de fiscalización, a través de la búsqueda y revisión sistemática de informaciones que possibiliten la identificación de los omisos. Por otra parte, si a estas acciones se agrega la adopción de un régimen de acreditación de la inscripción, se lograría un mecanismo de perfeccionamiento lo suficientemente satisfactorio como para que en la mayoría de los casos, resulten prescindibles ocasionales campañas de inscripción perseguidas a través de acciones de campo, o su necesidad se reduzca sensiblemente.

2.1.5. La incorporación de omisos al registro.

En los casos en que la Administración, a través de acciones internas o externas, constate que un sujeto pasivo ha omitido la obligación de inscribirse, la última fase de la fiscalización - también absorbida por la rutina de perfeccionamiento del registro -, consistiría en notificarle su omisión, intimándole la inscripción en un plazo perentorio, bajo apercibimiento de que, en su defecto, se le aplicarán las medidas de cumplimiento forzado previstas para el caso. Si al vencimiento del plazo acordado, - el omiso persistiera en su actitud, se procedería a inscribirlo de oficio, aspecto éste que corresponde a la función de cumplimiento forzado y cuya consideración excede los límites de este trabajo.

Empero, tanto en los casos en que el sujeto pasivo acata el requerimiento como en aquellos en que proceda la incorporación de oficio, quedaría por definir la actitud

que debe asumirse respecto de las obligaciones tributarias sustantivas que, a través del ocultamiento de su condición de sujeto pasivo, hubiera omitido el responsable. Según se anticipara, las características de los impuestos a los ingresos brutos posibilitan una solución que debiera materializarse por vía legal, a través de la incorporación de una norma que acuerde facultades a la Administración, para que, previa intimación de las declaraciones juradas correspondientes a los períodos fiscales no prescriptos, proceda a reclamar judicialmente, como pago a cuenta del impuesto que en definitiva pudiera corresponder, por cada uno de ellos, una suma igual al impuesto mínimo previsto para esos períodos.

La solución sugerida, exigiría que al notificarse la omisión, juntamente con el requerimiento relativo a su regularización se intime la presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los períodos fiscales no prescriptos, con la pertinente advertencia sobre las consecuencias que se derivarían en el caso de incumplirse la intimación. En los supuestos en los que el sujeto pasivo opte por la inscripción, deberá acompañar las declaraciones relativas a los períodos fiscales no prescriptos en los que ejerció la actividad que origina su obligación, proceder que resultará respaldado por la fecha de iniciación de aquella actividad, dado que este dato deberá constar en el formulario de inscripción. En caso contrario, además de la incorporación de oficio al registro, procederá la aplicación del procedimiento autorizado por la ley en relación con todos los períodos fiscales a cuyo respecto no hubiera operado la prescripción.

Cabe agregar que si el funcionamiento del registro permite aceptar que los sujetos pasivos que omiten la inscripción son aquéllos que no revisten importancia tributaria, el instituto comentado configuraría una solución suficiente, que tornaría innecesaria toda previsión relativa a la realización de otras revisiones.

Por último, es de destacar que la solución comentada se ha planteado porque concurriría para cubrir un aspecto no comprendido en el cometido de la fiscalización referida al control de inscripción, pero que ello no implica dejar de reconocer que su adopción escapa al resorte administrativo, así como su vinculación directa con la función de cumplimiento forzado.

2.2. La fiscalización de la obligación de presentar declaraciones juradas.

2.2.1. Cometido de la función de fiscalización.

La segunda fase del proceso de cumplimiento, se ubica en el momento en el que, de acuerdo con las previsiones legales, los sujetos ejercen su deber de iniciativa, determinando el impuesto que les corresponde tributar. Las declaraciones formuladas a ese efecto, por otra parte, constituyen el medio por el que la Administración adquiere el conocimiento de la existencia de la obligación tributaria, que le permitirá controlar su veracidad y pago.

En consecuencia, la omisión de aquellas presentaciones configura la brecha de incumplimiento sobre la que debe actuar la segunda etapa del proceso de control. Como la omisión considerada, supone el ocultamiento de la situación tributaria del sujeto pasivo, es concebible que en los países que persiguen el objetivo de mantener el grado de cumplimiento voluntario ya alcanzado, aquella omisión también se tome en cuenta en las acciones de control dirigidas a establecer dicha situación y a la determinación del dolo e culpa que permita la aplicación de sanciones ejemplificadoras. Sin embargo, en los sistemas de control que responden al objetivo de promover el cumplimiento voluntario, ese tipo de acciones no se justifica, ya que su propósito inmediato es ejercer sobre la brecha de incumplimiento una acción masiva, que sólo puede llevarse a cabo si su efecto se limita a corregir la omisión de presentación, sometiendo al contribuyente omiso a la tercera etapa del proceso de control, que es la que actuará para evitar la determinación inexacta de la obligación tributaria.

En rigor, para que los efectos buscados por dichos sistemas actúen plenamente, resulta necesario que el control se ejerza respecto de todos los casos de incumplimiento con la mayor celeridad posible. Ello por cuanto al dotar a la Administración de una acción de presencia capaz de privar de objeto a la modalidad de incumplimiento analizada, se lograría que todos los sujetos inscriptos queden sometidos a la influencia de los controles referidos a la veracidad de las declaraciones, viéndose compelidos, por vía de la apreciación subjetiva del riesgo, a mejorar la fidelidad de sus autodeterminaciones.

De acuerdo con las ideas expuestas, el cometido de la acción de fiscalización referida a la obligación de presentar declaraciones juradas consiste en detectar el incumplimiento e intimar su corrección creando las condiciones que posibiliten, en su caso, medidas específicas de cumplimiento forzado que, respondiendo a la concepción ya

expuesta, permitan establecer en forma presuntiva la obligación tributaria cuya autodeterminación se omitió, obviando la realización de investigaciones tendientes a obtener su conocimiento cierto o estimado.

2.2.2. Las acciones de fiscalización.

La base de las acciones destinadas a conocer el incumplimiento que pueda haber operado en relación con todos los sujetos pasivos conocidos, está dada por la existencia de un registro de contribuyentes debidamente actualizado, que otorgue certeza tanto en cuanto a la condición de sujeto pasivo de los casos incorporados al mismo, como en relación con los datos concernientes a su identificación y domicilio.

Cumplíendose esas condiciones, la detección del incumplimiento puede encararse como una tarea complementaria del registro, ya que el conocimiento de quienes están obligados a presentar las declaraciones juradas, lo habilita para identificar los casos de omisión a través del procesamiento automático de aquéllas. Incluso resulta conveniente que el propio registro cubra la última fase de la fiscalización, notificando el incumplimiento constatado e intimando la presentación de la declaración omitida en un determinado plazo, bajo aprecibimiento de aplicar las pertinentes medidas de cumplimiento forzado.

Cabe reiterar la importancia de que todo el proceso de fiscalización se cumpla en un término muy breve e inmediato al vencimiento respectivo, tanto para robustecer el efecto sobre el riesgo subjetivo, como para asegurar la certeza de la información considerada, evitando que pueda desactualizarse durante el tiempo transcurrido entre el momento en el que la omisión se configura y aquél en el que se intima su corrección.

2.2.3. Las medidas de cumplimiento forzado.

Aún cuando no resultan comprendidas en el ámbito de la función de fiscalización, parece conveniente hacer referencia a las medidas de cumplimiento forzado que pueden evitar que la acción fiscalizadora relativa al incumplimiento analizado, deba encauzarse hacia la determinación de la obligación tributaria sustantiva no declarada, en aquellos casos en los que el sujeto pasivo, no obstante la intimación que se le formulara, persista en su omisión.

El instituto que permite obviar la consecuencia aludida, que ya es aplicado en el país, se basa en la presunción de que el sujeto pasivo ha mantenido en el período-

al que se refiere la declaración omitida, el nivel de actividad que desarrollaba en el último período cuya obligación tributaria es conocida, para autorizar a la Administración a constituir un título ejecutivo por un monto de impuesto igual al correspondiente a aquel período, a condición de que exista una previa intimación de presentación, incumplida por el responsable. Cabe destacar que ese instituto - que admite en su implementación algunas variantes en cuanto al período base a considerar o a la actualización de los valores computados - comporta una estimación provisoria que no libera al sujeto pasivo de la obligación de declarar y pagar su obligación real, si coar ta la facultad de la Administración para determinarla.

Frente a la solución descripta, el único problema que subsistiría estaría dado por la existencia de casos a cuyo respecto la Administración no posee antecedentes relativos a períodos fiscales anteriores a aquel al que se refiere el incumplimiento. No obstante, tratándose de la aplicación de los impuestos sobre los ingresos brutos, esas situaciones marginales pueden ser solucionados con relativa facilidad, atento a la existencia de los impuestos mínimos previstos por las disposiciones legales. En consecuencia, bastaría con introducir en aquel instituto las adecuaciones necesarias para que en presencia de tales supuestos, la deuda se establezca tomando en consideración el impuesto mínimo correspondiente al período al que se refiera la omisión, e incluso para prever la aplicación supletoria de esta base en todos los casos en que la obligación conocida fuera inferior a ella.

2.2.4. Las acciones de fiscalización referidas a los grandes contribuyentes.

Al considerar el cometido atribuible a la fiscalización que actúa sobre la obligación de presentar declaraciones juradas, se hizo referencia a la necesidad de que el control relativo a la respectiva brecha de incumplimiento sea total, en el sentido de que abarque a todas las omisiones que puedan producirse respecto de aquella obligación. Ello implica que todos los sujetos pasivos incluidos en el registro de contribuyentes, cualquiera fuera el número que éstos representen en relación con el que compone el universo real de los obligados al pago del impuesto, deben ser sometidos a un efectivo control, en cuanto a la obligación referida, a fin de crear el convencimiento de que todo sujeto registrado constituye un sujeto controlado, de modo que al no presentar su declaración en forma oportuna, se verá invariablemente compelido a cumplir con la obligación tributaria omitida por esa vía, con

consecuencias más desfavorables para sus intereses.

El propósito de ese control total y efectivo, consiste en forzar al abandono de aquella modalidad de incumplimiento, aún cuando sea sustituida por la que se configurará a través de la presentación de declaraciones incorrectas, a fin de proporcionar a la Administración el conocimiento requerido para que actúe respecto del sujeto pasivo el riesgo derivado de la etapa de control relativa a la fidelidad de las declaraciones presentadas y pueda ser inducido a mejorar en forma gradual su comportamiento tributario. En consecuencia, parece necesario que al adoptarse un sistema de control orientado a promover el cumplimiento voluntario, los esfuerzos administrativos se centren durante los primeros tiempos en el control de la presentación de declaraciones juradas, ya que la relativa simplicidad de las tareas que demanda permitiría obtener resultados apreciables a corto plazo.

Sin embargo, como la posibilidad de un control masivo requiere la existencia de un registro de contribuyentes debidamente actualizado, es dable prever casos en los que se requerirá una acción previa destinada a lograr las condiciones que permitan su realización. En tal supuesto y teniendo en cuenta que en nuestro país, la parte más sustancial de la recaudación proviene de un número reducido de contribuyentes, parece lógico que en tanto se procure la actualización del registro, se adopten fórmulas diferenciadas de administración que atendiendo a aquella concentración, permitan controlar el cumplimiento de presentación por parte de los grandes contribuyentes, montando un sistema que los someta a una vigilancia estrecha e permanente.

Cabe agregar que el mantenimiento de ese sistema puede resultar conveniente aún después de lograr la actualización del registro, ya que el procesamiento automático de las declaraciones suele suponer cierta demora en la detección del incumplimiento, que en el caso de aquellos sujetos pasivos no se compadece con los efectos que sus omisiones pueden provocar en la recaudación del impuesto. Por ello, sin perjuicio del procedimiento general de control o al margen de él, puede resultar oportuno mantener para aquéllos un control especial, que dado su escaso número, puede realizarse manualmente.

2.3. La fiscalización de la obligación de pago del impuesto.

2.3.1. Cometido de la función de fiscalización.

La última de las brechas de incumplimiento se refiere al pago de la deuda tributaria y a ella corresponde la etapa final del proceso de control. Su importancia no necesita destacarse, no sólo por cuanto es obvio que el fin último de la administración del impuesto es su recaudación efectiva, sino porque la inexistencia de un control eficaz en esa etapa, esterilizaría todos los esfuerzos realizados en fases anteriores del proceso de control, al vulnerar seriamente la efectividad del riesgo.

El cometido fundamental de la función de fiscalización en esta etapa es el de detectar el incumplimiento, proporcionando un conocimiento cierto, integral y oportuno de la deuda que permita, cuando los sujetos pasivos omisos persisten en su actitud, adoptar el procedimiento coactivo por el que se materializará el cumplimiento forzado.

2.3.2. Las acciones de fiscalización.

En apariencia, la determinación de los incumplimientos registrados en esta brecha resultaría simple, pues teniendo la Administración conocimiento de la deuda declarada por el sujeto pasivo o establecida a través de su propia acción, el simple cotejo con los pagos realizados denunciaría la deuda impaga. En la práctica, sin embargo, se presentan complejidades derivadas tanto de la existencia de regímenes de anticipos y facilidades de pagos, que originan una multiplicidad de ingresos relativos a una única obligación tributaria sustantiva, como de la aplicación de sanciones y accesorios y de la necesidad de que el control individualice los conceptos a los que responde la deuda.

A fin de lograr una solución adecuada, el conocimiento de la deuda tributaria tendría que constituir un cometido del registro de contribuyentes, el que debiera poseer la capacidad suficiente para llevar una cuenta corriente-relativa a cada sujeto pasivo, en la que se registren por concepto, todas las obligaciones a su cargo, con indicación de su respectivo vencimiento, y todos los pagos que aquél realice. Sobre esa base, el registro podría establecer, con oportunidad y certeza, las sumas adecuadas por cada sujeto y, previa intimación de su ingreso bajo apercibimiento de proceder a su cobro coactivo, proporcionar la información referida a aquellos casos en que correspondía aplicar las medidas de cumplimiento forzado.

2.3.3. Las acciones de fiscalización referidas a los grandes contribuyentes.

Son conocidos los problemas que, en muchos casos, di-

ficultan la implementación masiva del sistema de cuenta corriente, debido a inconvenientes que provocan los contribuyentes al escriturar sus números de inscripción y los conceptos a los que responde el pago, al utilizar formularios inadecuados o al consignar las cifras en forma tal que dificulta su ulterior lectura, inconvenientes que deben superarse por medio de procedimientos que otorguen certeza a los datos consignados en los documentos de liquidación y de pago.

Frente a esas dificultades y considerando la incidencia que en la recaudación del impuesto tiene la omisión de pago por parte de los sujetos pasivos de los que proviene la parte realmente significativa de aquélla, resultaría prudente montar respecto del número reducido de sujetos que encuadran en el concepto de grandes contribuyentes, un procedimiento que a través de un seguimiento permanente y continuo de sus obligaciones, permita detectar en forma casi inmediata la falta de pago y adoptar con la celeridad requerida las medidas de cobranza coactiva. Por razones similares a las expresadas al considerar el caso de estos sujetos pasivos en relación con la obligación relativa a la presentación de las declaraciones juradas, ese procedimiento especial podría mantenerse aún después de concretar una solución general que posibilite el control de la deuda respecto de todos los responsables inscriptos.

2.4. La fiscalización de la veracidad de las declaraciones juradas.

2.4.1. Aspectos metodológicos.

El control de veracidad de las declaraciones juradas, tanto en el caso de los impuestos sobre los ingresos brutos como en el de cualquier otro impuesto masivo de auto-determinación, abarca una gama sumamente amplia de temas, cuya consideración total escapa a las posibilidades de este trabajo. Por ello, ha parecido prudente efectuar algunas aclaraciones previas, que ilustren sobre la orientación impresa a su tratamiento, así como acerca de las limitaciones que lo condicionan.

La finalidad del análisis efectuado, es la de establecer orientaciones para la fiscalización de los impuestos sobre los ingresos brutos, que respondan a un sistema de control orientado a promover el cumplimiento voluntario. A tal fin, se examina en primer término la fiscalización-dirigida a demostrar la falsedad de las declaraciones juradas, propuesta por el ex-Programa del Sector Público de

la O.E.A. en sus documentos "El Control de los Impuestos" Volúmenes I y III. Una vez evaluada la posibilidad de aplicación de esa propuesta, se analizan otras modalidades de fiscalización, para concluir con la consideración de algunos criterios que podrían orientar el control de veracidad en el corto plazo.

Por último, corresponde señalar que ante las diferencias que presenta la fiscalización dirigida a contribuyentes individuales respecto de aquella que se ejerce respecto de las empresas, se ha optado por referir el análisis a esta última, teniendo en cuenta para ello que siendo la que afecta al sector de contribuyentes más importante desde el punto de vista tributario, es a la vez la más compleja.

2.4.2. La fiscalización orientada a demostrar la falsedad de las declaraciones.

2.4.2.1. Cometido de la función de fiscalización.

El control de veracidad que propone el ex-Programa del Sector Público de la O.E.A., responde a la idea de actuar sobre la brecha de incumplimiento que configura la declaración inexacta de la obligación tributaria, a través de acciones que puedan ejercerse masivamente y que resulten adecuadas para incrementar la potencialidad y efectividad del riesgo subjetivo. Por esa razón, el control no se dirige a la determinación de la obligación tributaria sustantiva real, sino a lograr que la declaración jurada incorrecta se rectifique en alguna medida.

Respondiendo a ese objetivo, el cometido de la función de fiscalización es el de demostrar la falsedad de las declaraciones juradas, a fin de provocar su corrección por parte del sujeto pasivo o, si este hecho no accediera, permitir la determinación de la obligación tributaria en función de presunciones legales. Es de aclarar que el descripto es el cometido previsto con carácter general, ya que se admite la realización paralela de investigaciones que persiguen establecer la obligación tributaria real, pero sólo en casos especiales y, fundamentalmente, con el propósito de proveer la información requerida para la elaboración de las presunciones absolutas denominadas estándares de cumplimiento.

2.4.2.2. Los fundamentos de la orientación propuesta.

En primer lugar, se considera que el objetivo tradicional acordado al control de veracidad, no sólo no se

adecua a un medio socio-económico en el que predomina el incumplimiento, sino que en los países donde impera esa situación, las acciones que responden a aquel objetivo carecen por lo normal de toda eficacia.

La falta de adecuación al medio socio-económico, se sostiene por considerar que la determinación pretendida mente exacta de la obligación tributaria y la severa-sanción que la misma puede reportar, no causa efecto sobre la masa de contribuyentes, en razón de que el número de casos así culminados carece de significación frente al de los contribuyentes que incumplen y, en consecuencia, el resultado obtenido es insuficiente para crear un riesgo que al considerarse altamente probable e inminente, pueda actuar sobre el comportamiento general.

Por su parte, la ineficacia de las acciones de control, se originaría porque la fiscalización orientada hacia el control de resultado, opera verificando los registros contables a través del método denominado "de-partida específica", método que, no obstante su procedencia técnica, no es efectivo en los países antes aludidos, ya que en ellos el incumplimiento actúa de manera fundamental por medio del ocultamiento de ingresos. En consecuencia, el cotejo de las anotaciones contables con sus respectivos comprobantes no puede poner en descubierto esa maniobra, en tanto que la generalización de un comportamiento tributario deficiente, hace difícil obtener de fuentes externas otros medios que permitan evidenciarla.

De acuerdo con los razonamientos reseñados, se considera conveniente sustituir aquel objetivo tradicional por el de rectificación de las declaraciones que ya se comentara. La aplicación de presunciones de derecho, basada en la demostración de la falsedad de las declaraciones, por su parte, se justifica a través de dos argumentos. El primero, se funda en la indivisibilidad de la veracidad de las declaraciones juradas, para sostener que la demostración de que las mismas adolecen de omisiones o inexactitudes, hace caducar la presunción de fidelidad que las ampara - dando lugar a que se consideren falsas en su totalidad - y coloca en el contribuyente la obligación de demostrar la verdadera cuantía de la obligación tributaria, puesto que él es el único que tiene el conocimiento necesario para establecerla. El segundo, se refiere al derecho del contribuyente a que el impuesto corresponda a su obligación real, de acuerdo con lo previsto en las estipulaciones de la ley sus-

tativa que regulan su determinación. Al respecto, se señala que ese derecho no se altera, desde que el sujeto pasivo puede ejercerlo estableciendo su obligación en forma correcta; tanto al presentar su declaración in rada original, como al dar respuesta a la intimación in que, antes de proceder a la determinación de oficio, de be cursársele a fin de permitirle producir la rectifica ción pertinente.

En otro orden de ideas, se arguye que la demostración de falsedad de una declaración configura una tarea más sencilla que la que debe desarrollarse para establecer la verdadera cuantía de la obligación tributaria, por lo que poseyendo la Administración información especializada que le permita verificar los registros en forma rápida, la solución sugerida permite extender las acciones de control a un número mucho mayor de casos.

2.4.2.3. Las acciones de fiscalización.

La propuesta considerada comprende diversos puntos que, básicamente, se refieren a los siguientes aspectos: acciones destinadas a inducir la fidelidad de los registros; criterio de selección de contribuyentes; acciones orientadas a posibilitar la aplicación de presunciones especiales; acciones orientadas a la aplicación de estándares de cumplimiento, y, por último, acciones de revisión destinadas, fundamentalmente, a la obtención de la información requerida para elaborar y actualizar esas últimas presunciones.

2.4.2.3.1. Acciones destinadas a inducir la fidelidad de los registros.

Estas acciones se fundan en la implantación de un control de ventas, conformado por la obligación de emitir factura o documento equivalente por todas las ventas que realicen y la exigencia de un comprobante que ampare la circulación de mercaderías. Sobre la base de esas obligaciones - que consideran, como es corriente en tales regímenes, las características y requisitos que deben reunir los comprobantes - se sugieren diversas medidas de control, tales como la fiscalización de la emisión del documento en comercios minoristas, la vigilancia sobre medios que efectúan el transporte de mercaderías y la verificación del registro de las operaciones documentadas, señalándose también la necesidad de un régimen sancionatorio eficaz, que incluso prevea la clausura del comercio o la retención de las mercaderías que circulan en infracción.

Como es sabido, el propósito del control de ventas es el de inducir a la registración de las operaciones - y por ende, a su cómputo en la determinación de la obligación tributaria -, obligando a la creación de comprobantes que posibiliten a la Administración el conocimiento de las operaciones que los originan.

2.4.2.3.2. Acciones destinadas a demostrar la falsedad de las declaraciones juradas.

2.4.2.3.2.1. El criterio de selección de contribuyentes.

A fin de seleccionar los casos a fiscalizar, se propugna la aplicación de un criterio que tenga en cuenta la conducta tributaria de los contribuyentes. Aún cuando este criterio fué ya objeto de comentarios, parece oportuno considerarlo más detalladamente, ya que se le asigna el carácter de una condición esencial para la eficacia de un sistema de control destinado a inducir al cumplimiento voluntario.

El criterio antes aludido, lleva implícita la idea de fiscalizar a los sujetos pasivos que incumplen en mayor medida, con el propósito de evidenciar a los obligados al pago del impuesto, que la posibilidad de que sean fiscalizados se deriva de su propio comportamiento. Para lograr esos fines, resulta necesario establecer índices de cumplimiento relativo referidos a grupos de contribuyentes dedicados a una misma actividad y que resulten homogéneos, considerando para ello relaciones que se estimen apropiadas a fin de ilustrar sobre la conducta asumida frente al impuesto. Sobre esa base, se elaborarían luego índices medios de cumplimiento, que permitan identificar por comparación los casos que más se alejan del mismo y que en principio, se seleccionarían para ser sometidos a fiscalización. De los casos surgidos de esa primera selección, se escogerían posteriormente aquéllos a cuyo respecto el registro de contribuyentes pueda proporcionar información suficiente como para permitir establecer, a través del cotejo con los registros contables, la fidelidad o infidelidad de la declaración jurada.

La implementación de un sistema de selección - que reúna esas características, se basa en la aptitud del registro para clasificar a los sujetos pasivos y proporcionar la información que permita elaborar los índices de cumplimiento y cotejar el compor

tamiento de los sujetos pasivos, así como en el concurso de las restantes funciones de apoyo, ya que la elaboración de los referidos índices resulta de competencia de la función de estadística, en tanto que la selección tendría que efectuarse a través del procesamiento automático de datos.

2.4.2.3.2.2. Las acciones de fiscalización destinadas a posibilitar la aplicación de presumpciones especiales.

2.4.2.3.2.2.1. Las acciones orientadas a juzgar - la veracidad de las declaraciones.

Estas acciones se fundan en la información suministrada por el registro de contribuyentes respecto de las actividades desarrolladas por el fiscalizado. Su cometido consiste en verificar esa información, constatando si los hechos y operaciones que surgen de la misma se encuentran incorporados en los registros contables, con el propósito de establecer su fidelidad y, a través de ella, la de la declaración fundada en esos registros.

Este procedimiento de verificación, que responde a una experiencia que indica que la omisión de registraciones constituye una de las maniobras más utilizadas a fin de disminuir la cuantía de la obligación tributaria, es en realidad un medio para habilitar la aplicación de las presunciones especiales, evitando así las investigaciones exhaustivas que requiere el conocimiento cierto de la obligación tributaria sustantiva. Por lo tanto, responde a una simplificación que permite que el control de veracidad se extienda a un número de casos suficiente como para provocar un efecto indirecto sobre el universo de responsables, forzándolo a mejorar en forma gradual su comportamiento tributario.

Cuando el proceso de verificación en curso denote la existencia de omisiones, éstas deben notificarse de inmediato al sujeto pasivo, intimándolo la rectificación de la declaración jurada dentro de un plazo perentorio, de forma que el fiscalizado, al no tener la certeza de que esas serán las únicas irregularidades que pueden constatare, se vea inducido a aproximarse en la declaración rectificativa a su obligación tributaria real.

Si el sujeto pasivo no cumple la intimación, o si su rectificativa no concuerda con el total de la información que posee la Administración, al término del procedimiento se efectuará una nueva notificación, comunicando todas las omisiones constatadas, con el objeto de que el fiscalizado tome conocimiento de los hechos en los que se fundará la aplicación de las presunciones y, en su caso, pueda formular a su respecto las objeciones que estime pertinentes.

2.4.2.3.2.2.2. Las presunciones especiales.

Si bien la adopción de las presunciones especiales constituye un aspecto legal, en tanto que su aplicación encuadra en el cometido de la función de cumplimiento forzado que se inicia al cursar la segunda notificación, parece necesario considerarlas en forma detallada, puesto que constituyen el justificativo del tipo de acciones desarrolladas en el procedimiento de fiscalización y se vinculan directamente a las omisiones constatadas durante el mismo.

En la propuesta que es objeto de análisis, estas presunciones se consideran un medio para permitir la rectificación ágil de la declaración incorrecta durante un período de transición, en el que la Administración iría reuniendo la información necesaria para elaborar las presunciones que se adoptarán en definitiva, los estándares de cumplimiento, sin perjuicio de que una vez producido ese hecho, las primeras subsistan con carácter complementario.

Las presunciones especiales, partirían de la constatación de ciertas omisiones, para establecer por inferencia un efecto en la determinación de la base imponible, potencializando los resultados de las primeras. En consecuencia, su aplicación sólo resultaría posible si se detectan las omisiones que le sirven de fundamento y, en este caso, se reflejarían en un ajuste que configura la proyección del efecto de aquéllas, por lo que la posibilidad de utilizarlas resulta ligada a la cantidad y calidad de la información que suministre el registro de contribuyentes.

Cabe agregar que según surge de la propuesta formulada por la O.E.A., las presunciones especia

les tendrían el carácter de presunciones de derecho, como también que su aplicación no resultaría obligatoria para la Administración, la que siempre podría optar por establecer con exactitud la obligación tributaria a través de acciones de fiscalización más profundas y detalladas.

En cuanto a la forma de estructurar las presunciones, resulta evidente que las mismas deben relacionarse con los factores que se consideran esenciales para determinar la base imponible. La propuesta examinada proporciona diversos ejemplos, de los cuales, en relación con los impuestos sobre los ingresos brutos, interesan de manera especial los referidos a las siguientes omisiones:

- Omisión de ventas. La constatación de ventas omitidas en distintos meses del año - p. ej. dos consecutivos o tres en el período fiscal - permitiría inferir que aquel tipo de omisión constituye un recurso utilizado en forma permanente para disminuir la obligación tributaria. En consecuencia, el promedio de los porcentajes que representen esas omisiones en relación con las ventas registradas de los meses a los que corresponden, se aplicaría al total de ventas registradas del año. Otro criterio posible sería el de considerar la importancia de las omisiones constatadas, previendo que cuando excedan de cierto porcentaje en cualquier período mensual, pueden extrapolarse al ejercicio anual.
- Omisión de compras. En el caso de comprobarse la omisión de compras, resulta lógico concluir que también se omiten las ventas correspondientes. Por lo tanto, si la omisión se repite en diversos meses del período fiscal, cabría aplicar los mismos criterios que en el caso de la omisión de ventas, estableciendo previamente el monto de las ventas que se suponen omitidas mediante el agregado del porcentaje de utilidad bruta de la cuenta mercaderías.
- Omisión de inventarios. La constatación de existencias mayores a las registradas, provenientes de divergencias físicas, demuestra que no se registró la compra de los bienes excedentes, pero además indica que su adquisición responde a la omisión de ingresos anteriores. La presunción legal podría incrementar las ventas totales en la misma proporción que el excedente guarde respecto de las existencias registradas, o fijar-

el monto de ventas omitidas del período considerando que aquel capital rotó en el ejercicio tan tas veces como lo hizo el declarado.

2.4.2.3.2.3. Las acciones de fiscalización destinadas a posibilitar la aplicación de los estándares de cumplimiento.

Según se indicara al comentar las acciones orientadas hacia la aplicación de las presunciones especiales, una vez que la Administración cuente con estándares de cumplimiento ya elaborados, se establecerá una presunción de derecho que autorice su aplicación en los casos en que se demuestre la falsedad de las declaraciones. En consecuencia, en esa etapa la utilización de los estándares sustituiría a la de aquellas presunciones, que sólo se continuarían aplicando en los casos en que no se contara con aquéllos o en los que los mismos resultaran insuficientes o hubieran perdido vigencia por cualquier causa.

La sustitución aludida, no introduciría variantes ni en el criterio de selección, ni en el proceso de ~~se~~ verificación tendiente a comprobar la fidelidad de las declaraciones, salvo, en el caso de éste último, en lo relativo a la necesidad de una segunda notificación de las omisiones al sujeto pasivo, aspecto que se suprimiría por cuanto la aplicación del estándar no se basará en las omisiones constatadas para potencializar su efecto, sino en la sola demostración de la falsedad de la declaración jurada.

Por las razones expuestas, sólo cabe referir el análisis a los estándares de cumplimiento, a fin de precisar el concepto y considerar los aspectos rela tivos a su elaboración y aplicación.

2.4.2.3.2.3.1. Los estándares y su determinación.

Los estándares de cumplimiento están dados por una relación, de carácter más o menos permanente, que vincula al elemento considerado básico para la determinación del impuesto - en el caso del im puesto sobre los ingresos brutos, los ingresos - con uno o varios factores objetivos (sueldos, per sonal ocupado, consumo de agua corriente y de e nergía eléctrica, ciertos insumos industriales, gastos de propaganda, etc.), de modo que el conocimiento de estos factores, permite estimar en for

ma presuntiva aquel elemento básico.

La relación a la que se ha hecho referencia, - debe establecerse a través del análisis conjunto de un número significativo de casos, en tanto que su efectiva aplicación exige que los factores considerados sean fácilmente determinables y dificulten el manejo de que puede hacerlos objeto el contribuyente, sea por su propia naturaleza, sea por las facilidades que suponen para su control.

Como es obvio, los mismos factores pueden tener una importancia diferente frente a distintas actividades, en tanto que existen otros que resultan propios de ciertos giros o sectores. Ello indica que los estándares deben diversificarse en el grado que resulte adecuado, considerando las actividades en forma aislada o por grupos que permitan reunir a aquellas que tienen características similares, e incluso distinguiendo grupos de contribuyentes dentro de una misma actividad, si por ejemplo su dimensión implica diferencias sustanciales en el desarrollo de un mismo proceso productivo.

Por otra parte, dado que el standard pretende proporcionar una referencia válida respecto del nivel correcto de cumplimiento de los contribuyentes a los que resulta aplicable, es necesario que se aproximen de manera suficiente a la realidad, condición que exige que su determinación se realice considerando un número de casos suficiente como para concluir que el standard denota, en términos relativos, un grado de cumplimiento aceptable para el medio en el que se actúa.

Las consideraciones precedentes, denotan que - la determinación de estándares supone un esfuerzo administrativo considerable, aún cuando según se puntualiza en la propuesta de la O.E.A., con una acción sistemática y continua puede lograrse a través de la fiscalización tradicional, ya que la adopción de aquéllos puede producirse en forma gradual durante un período de transición más prolongado, en cuyo transcurso la Administración iría programando la acción a desarrollar de acuerdo con su capacidad operativa.

El procedimiento de determinación de estándares,

debe ser precedido por una selección de las actividades a las que se referirán y, en su caso, de la asignación de las prioridades que deberán observarse para producirlos. A esos efectos, debe tenerse presente que la elaboración del estándar sólo se justificaría si el mismo puede resultar aplicable a un número significativo de responsables, que ostenten las mismas o similares características, por lo que resulta necesario que el registro de contribuyentes pueda clasificar al universo de sujetos pasivos en función de las actividades que desarrollan, proporcionando la información que permita conocer el número de responsables que se dedican a cada una de ellas.

En cuanto al procedimiento de determinación en sí mismo, la investigación operaría a través de fiscalizaciones integrales, denominadas "revisiones", practicadas en los casos encuadrados en una determinada actividad, que se seleccionen por el sistema ya descrito, e introduciendo algunas correcciones que consideren aspectos tales como la localización de la empresa, su dimensión, etc., a fin de asegurar la representatividad del grupo investigado. Por su parte, las revisiones consistirían en fiscalizaciones basadas en el control de los registros a través del "método de partida específica", pero respaldadas por la información que el registro suministre sobre las actividades del fiscalizado. Una vez concluidas, las actuaciones relativas a las mismas se acumularían en la unidad administrativa encargada de la elaboración de los estándares, hasta que reunidos los antecedentes relativos al número de casos que se estime adecuado, se proceda a realizar su examen y a proponer el estándar correspondiente. Finalmente, esa propuesta sería considerada por la más alta autoridad en la materia tributaria, la que al aprobarla acordaría al estándar su carácter de presunción.

2.4.2.3.2.3.2. El carácter de presunción de los estándares.

Para que el estándar pueda constituirse en una presunción aplicable para estimar de oficio la obligación tributaria, es menester que la ley le otorgue ese carácter. Al respecto, se sostiene que en realidad, ese acto legislativo configuraría una adecuación al medio de la facultad generalmen-

te reconocida a la Administración, para estimar - de oficio sobre la base de los resultados de otros contribuyentes dedicados a la misma o similar actividad, puesto que en definitiva implicaría invertir el orden previsto por la misma, al establecer previamente la relación que servirá de base para aquel procedimiento.

Ello no obstante, se sostiene que la presunción debe estar dotada de una naturaleza especial, por que tendría el carácter de provisoria para la Administración y de absoluta para el sujeto pasivo. Ello implica que la aplicación del estandard, no impediría al órgano administrativo determinar con posterioridad la obligación sustantiva real. En cambio, el sujeto pasivo no podría impugnar la estimación de oficio para demostrar que su obligación es inferior que la que resulta de aquélla, - puesto que la presunción no se limitaría a invertir el cargo de la prueba, sino que no admitiría prueba en contrario. Esta característica, se justifica arguyendo que no existen razones de equidad que justifiquen la impugnación, ya que la Administración concedió una oportunidad previa para la rectificación de la declaración incorrecta.

Cabe agregar que según se infiere de los términos de la propuesta examinada, el dispositivo legal que establezca la presunción acordaría ese carácter a los estándares que pudiera elaborar la Administración, la que quedaría facultada para determinarlos de acuerdo con sus posibilidades y para modificarlos cuando los considerara desactualizados.

2.4.2.3.2.3.3. Los efectos de los estándares.

La adopción de los estándares como parámetros de cumplimiento, acordaría proyección a la acción de fiscalización en dos sentidos. Por una parte, al simplificar la destinada a posibilitar su aplicación, permitiría una acción de control extensa y simple, capaz de proyectar su efecto sobre el universo de responsables. Por otra, al dar lugar a la concentración de las revisiones profundas en contribuyentes que desarrollan una actividad idéntica o similar, con el propósito de producir nuevos estándares, acordaría un mejor uso a la capacidad de auditoría de la Administración, ya que la misma permitiría el ejercicio de acciones masi

vas respecto de otros sectores de contribuyentes.

2.4.2.3.3. Acciones de revisión.

Las acciones de revisión previstas en la propuesta analizada, consisten en fiscalizaciones orientadas a obtener el conocimiento cierto de la obligación tributaria. Según ya se indicara, se conciben como auditorías tradicionales basadas en el control de los registros contables y respaldadas por las informaciones suministradas por el registro de contribuyentes, de modo que el procedimiento previsto para realizarlas no supone novedades que ameriten su comentario. En cambio, importa destacar que dentro del esquema de control de la veracidad que se propugna, su realización está reservada, además del supuesto en el que responden la determinación de estándares, a la investigación de casos especiales en los que el proceso de verificación no dió resultados a pesar que su selección obedeció al bajo rendimiento relativo observado, y a aquellos en los que se persigue la aplicación de la sanción penal prevista para determinados delitos tributarios.

2.4.3. La posibilidad de adopción de las acciones orientadas a demostrar la falsedad de las declaraciones juradas.

La concepción del control de veracidad en que se funda la propuesta precedentemente analizada, al contemplar con indudable acierto las exigencias que plantean medios socio-económicos caracterizados por un bajo nivel de cumplimiento voluntario, debe considerarse totalmente válida en el caso de nuestro país, tanto en relación con los impuestos masivos aplicados en el ámbito nacional como respecto de los impuestos sobre los ingresos brutos.

La experiencia acumulada a través de la administración de todos los impuestos antes referidos, demuestra en forma concluyente que las fiscalizaciones que pretenden establecer la verdadera situación tributaria de los sujetos pasivos, no sólo no han actuado sobre el comportamiento general por la insuficiencia del número de casos sometidos a control, sino que en su mayor parte resultan ineficaces. Asimismo, fuerza a admitir que esa ineficacia se debe en gran medida, al hecho de que operando la evasión a través del ocultamiento de ingresos, la auditoría contable no resulta apropiada a los fines fiscales, ya que al carecerse de una información proveniente de otras fuentes, el personal fiscalizador no puede ver más que lo que los registros contables le muestran.

Tales comprobaciones, por su parte, están señalando - la necesidad de introducir un cambio radical en la concepción del control de veracidad, que permita que el efecto preventivo que constituye el verdadero objeto de la acción fiscalizadora actúe real y plenamente. Ante esa exigencia, parece claro que la misma sólo puede satisfacerse desarrollando una acción masiva y eficaz, como también que una acción dotada de esas características sólo puede lograrse si se limitan sus objetivos y se agilizan los procedimientos.

Las soluciones propugnadas en aquella propuesta y que constriñen el objeto de la fiscalización a la demostración de la falsedad de las declaraciones, para suplir las investigaciones tendientes a establecer la cuantía de la obligación tributaria por la aplicación de presunciones absolutas, constituye una solución teórica adecuada, pero - en el terreno de la práctica y en lo que concierne a algunos de sus aspectos fundamentales, pueden merecer objeciones originadas en consideraciones de orden administrativo y de tipo jurídico.

Ello por cuanto su aplicación supone una evolución del sistema de funciones de apoyo y una capacidad operativa - que, en muchos casos, dista de coincidir con la realidad actual y con el grado de evolución previsible en el corto, y aún en el mediano plazo, en tanto que para poder adoptarlas, se requiere una modificación profunda del marco legal en el que se desenvuelve la acción administrativa, cuya concreción puede verse obstruída por la tradición jurídica del país.

Teniendo en cuenta esas dificultades, se analizarán - seguidamente los aspectos más importantes de la propuesta considerada.

- Sistema de selección de los casos a controlar. La idea de establecer un régimen de selección que considere el grado de cumplimiento de los sujetos pasivos, responde a una inquietud ya planteada en nuestro medio, al menos a nivel nacional. Sus méritos y efectos ya han sido suficientemente comentados, de modo que procede aquí atender fundamentalmente a su viabilidad. Con ese enfoque, parece oportuno señalar que para proporcionar un elemento de comparación válido, los índices de cumplimiento - deben referirse a casos homogéneos, por lo que resultaría necesaria una clasificación que agrupe a los sujetos pasivos en función de la índole de sus actividades, aún cuando quizás fuera deseable que, dentro de cada una de ellas, se considerara la dimensión de los responsables que la integran.

Si ello resulta posible y si el registro de contribuyentes posee la aptitud necesaria para proporcionar la información o ésta puede obtenerse mediante el procesamiento de las declaraciones juradas, parece conveniente llevarlo a la práctica, al menos en relación con determinados sectores de actividades cuya fiscalización se considere prioritaria.

Al respecto corresponde señalar que si bien la elaboración de un índice de cumplimiento realmente ilustrativo puede constituir una tarea compleja, en el panorama tributario que presenta el país, una relación de compras y ventas quizás resultaría suficiente para obtener resultados satisfactorios.

En todo caso, las administraciones tributarias debieran dirigir sus esfuerzos a crear las condiciones que permitan implementar el sistema, fortaleciendo las funciones de apoyo y previendo la información que tendrían que proporcionar los sujetos pasivos para permitir la elaboración de los índices ya referidos.

- La información que respalda las acciones de verificación. Al señalar la ineficacia de las fiscalizaciones fundadas en la auditoría contable, ya se ha aludido a la importancia de las informaciones referidas a las actividades del contribuyente y proveniente de fuentes ajenas a él, que en la propuesta de la O.E.A., constituye el fundamento mismo del procedimiento orientado a comprobar la fidelidad de la declaración jurada.

Acerca de la posibilidad de contar con ese tipo de información, parece poco probable que en la actualidad exista en las administraciones tributarias un banco de datos capaz de proporcionarlos. Sin embargo, como su utilización es irrenunciable si se pretende realizar fiscalizaciones masivas, breves y eficaces, también a su respecto resultaría necesaria la realización de esfuerzos encaminados a obtenerla, sea en la forma general y continua que posibilitaría su clasificación y archivo en el registro y que puede considerarse como el objetivo deseable, sea en forma ocasional y referida a los sectores cuya fiscalización se incluye en los programas de ejecución futura.

Corresponde destacar que las opiniones vertidas precedentemente, se refieren a la posibilidad y conveniencia de contar con la información considerada y no al procedimiento de verificación propugnado, ya que al constituir un medio para permitir la aplicación de presunciones, su viabilidad se incluye, implícitamente, al considerar la atribuible a las mismas.

- Las presunciones especiales. Antes de abordar el tema referido a las presunciones especiales, resulta conve-

niente aclarar que se estima que la constatación de omisiones que no resulten disculpables por sus características, deben habilitar a la Administración para proceder a la estimación de oficio, como también que resulta deseable que ese criterio sea claramente explicitado por la ley.

Formulada esa aclaración y con referencia a la aplicación de presunciones especiales de las características propuestas, parece oportuno considerar de manera específica dos aspectos: la posibilidad de acordar a las presunciones el carácter de absolutas y, en segundo lugar, la adecuación de las mismas al desarrollo de una acción masiva.

Acerca del primer aspecto mencionado, se entiende improbable que presunciones que proyectan el efecto de omisiones constatadas se consagren en la ley como presunciones de derecho, tanto por el hecho de que su mecánica no posibilita la intervención previa del contribuyente, como por los obstáculos que supondría introducir un cambio en la tipificación de presunciones que son las mismas que hoy se califican como relativas o que se apoyan en un mecanismo similar.

Por otra parte, corresponde destacar que no todas las presunciones citadas como ejemplos favorecen una acción de carácter masivo. Tal condición, se reconocería en aquellas que configuran la culminación de un control que por basarse en informaciones preexistentes, puede ser ejercido masivamente, tal como ocurre en el caso de las presunciones fundadas en las omisiones de ventas o de compras. En cambio, la situación es distinta cuando la constatación de la omisión es la que exige un procedimiento especial, cuyas características demanden una aplicación significativa de recursos. Tal es el caso de la omisión de inventarios, cuya comprobación no puede encararse con aquella generalidad sin tropezar con serios inconvenientes. Si bien el recuento físico de las mercaderías no requiere conocimientos técnico-tributarios, en muchos casos la identificación de los bienes inventariados sí exige conocimientos técnicos especializados referidos a la actividad que desarrolla el sujeto pasivo y que normalmente no posee el personal fiscalizador. A esta limitación que proviene de la naturaleza de la actividad desarrollada, debe agregarse otra que se deriva del momento en que se toma el inventario, ya que si éste no se sitúa con la proximidad deseada al cierre del ejercicio, la recomposición del movimiento físico suele tropezar con inconvenientes prácticamente insalvables. En consecuencia, la presunción resulta un instrumento realmente útil, pero sólo si el procedimiento de

constatación se aplica en las situaciones y oportunidades que favorecen su ejercicio.

Similares consideraciones pueden hacerse respecto de la determinación de omisiones de ingresos a través del llamado "control de caja" o "punto fijo" - que en definitiva no es más que un caso particular de la omisión de ventas -, atento a la afectación de recursos humanos que exige.

- Los estándares. En primer lugar y en relación con la posibilidad de que se les acuerde el carácter de presunciones absolutas, corresponde señalar que esa calificación se estima altamente improbable, no sólo por los argumentos expuestos al considerar las presunciones especiales, ni aún por el hecho de que equivaldría a asignar ese carácter a índices exclusivamente emanados del organismo administrativo, sino teniendo en cuenta la opinión predominante en cuanto a la legalidad de la determinación de la obligación tributaria.

Cabe aclarar que la opinión expuesta no implica que los argumentos formulados en apoyo de su aplicación con tal carácter, no se estimen lógicos y técnicamente fundados, pero parece que los mismos no podrían prosperar frente a concepciones jurídicas que no sólo se encuentran entrocadas en la tradición jurídica, sino que en la actualidad parecen avanzar en sentido contrario al de la propuesta.

Por otra parte, su procedimiento de elaboración parece escapar a las posibilidades ciertas de las administraciones durante un lapso bastante prolongado, tanto por el esfuerzo que supone frente a su capacidad operativa, como por el hecho de que primero tendrían que crear las condiciones necesarias para respaldar con información suficiente las fiscalizaciones que se realicen con aquél propósito, ya que en caso contrario es muy posible que los resultados obtenidos no permitan un intento serio en aquel sentido.

2.4.4. Otras modalidades masivas de fiscalización.

Atento a las conclusiones que antes se han expuesto - en relación con la posibilidad de emprender acciones destinadas a permitir la aplicación de presunciones absolutas, se analizan aquí las acciones masivas que podrían adoptarse en el corto plazo, con el objeto de difundir una presencia de la Administración asociada a la idea del riesgo que involucra el incumplimiento.

Corresponde aclarar, que las posibilidades que se considerarán no son excluyentes, sino que pueden combinarse a través de un programa de fiscalización adecuado, para provocar en su conjunto un efecto que induzca al cumpli-

miento voluntario.

2.4.4.1. Acciones referidas al control de operaciones.

Se trataría de actuar sobre la fidelidad de los registros contables, a través de acciones destinadas a forzar la emisión de comprobantes que respalden las operaciones realizadas, sea actuando a través del control de su emisión, a nivel del comercio que vende al público consumidor, sea controlando la circulación de las mercaderías que se transportan.

El régimen de facturación y registración obligatorias establecido a nivel nacional, facilita las bases para la implementación en el caso de que aún no se hubiera incorporado uno similar en la jurisdicción provincial. En cuanto a su ejercicio, el mismo podría organizarse a través de operativos que comprendan en forma gradual, los principales centros comerciales que se ubiquen en la jurisdicción, ejerciendo acciones de verificación que incluyan la constatación de la registración de las operaciones en los términos previstos a ese efecto. En el caso de que se opte por controlar también la circulación de mercaderías, se recurriría al mismo medio, ubicando en forma imprevista dotaciones de personal fiscalizador en lugares por los que circulen normalmente los medios que transportan las mercaderías comercializadas.

En embargo, corresponde advertir sobre el riesgo que supone la acumulación de infracciones cuyo sumario debe instruirse, hecho éste que en algunas experiencias, ha sobrepasado la capacidad de absorción de las unidades encargadas de tramitarlos. Por ello, resultaría preferible un ejercicio moderado de las acciones de fiscalización y un régimen sancionatorio que, de ser posible, prevea la clausura de los establecimientos o, en su caso, la retención física de las mercaderías que circulan sin el respaldo debido, hasta tanto sus propietarios no cumplan con la sanción que se les hubiera impuesto.

2.4.4.2. Acciones de verificación de las declaraciones en función de los registros contables.

Aún cuando se trate de una maniobra realmente burda, experiencias realizadas en algunas jurisdicciones demuestran que con frecuencia significativa, las declaraciones juradas no concuerdan con los datos que surgen de las registraciones contables. En consecuencia, una posible acción masiva estaría dada por la realización de fiscalizaciones cuyo objetivo se limitara a realizar el pertinente cotejo, considerando exclusivamente la situación correspondiente al último período fiscal vencido.

La selección de casos a controlar dependerá de los elementos de juicio que obren en poder de la Administración, pero debiera tenderse a fiscalizar los sujetos pasivos de comportamiento más deficiente, identificados en función de medias de cumplimiento o de informaciones relativas a su comportamiento anterior. Si ello no fuera posible, corresponderá recurrir a operativos que traten de cubrir vastos sectores de contribuyentes, a través de acciones caracterizadas por su brevedad.

2.4.4.3. Acciones basadas en el cruzamiento de informaciones.

Estas acciones podrían asumir varias modalidades, según los elementos de que disponga la Administración y las características que presente la actividad económica desarrollada en la jurisdicción.

Así, si dicha actividad está concentrada en determinados sectores y la producción de los mismos se encauza hacia un número reducido de sujetos pasivos, convendría obtener de estos últimos las informaciones que puedan respaldar las acciones de fiscalización que se emprendan respecto de los integrantes de aquellos sectores, ya que esa información comprendería la totalidad o la casi totalidad de las operaciones realizadas por éstos.

En cambio, en relación con las mercaderías provenientes de otras jurisdicciones, podría resultar de interés la obtención de información de los propios sujetos pasivos locales referidas a sus proveedores, para luego solicitar de éstos el detalle de las ventas realizadas a la jurisdicción y, efectuando los cruzamientos pertinentes, determinar los casos en que se constaten omisiones y que serán objeto de ulterior control. Estas acciones podrían encararse referidas a determinados artículos, cuyas adquisiciones provenientes de otras jurisdicciones fueran significativas y que a la vez sean efectuadas a un número reducido de proveedores. Incluso, el procedimiento podría simplificarse si en razón de la naturaleza de los artículos vendidos o utilizados en procesos productivos dentro de la jurisdicción, se pudiera presumir su procedencia, ya que en este caso, bastaría con solicitar la información a los proveedores potenciales.

Por último, cuando la producción y consumo tuvieran lugar dentro de la Provincia, podría organizarse un sistema de cruzamiento basado en las informaciones relativas a los principales proveedores y clientes. Esta in-

formación puede ser solicitada a todos los obligados del impuesto como un complemento de la declaración anual, pero si el manejo de la información no puede hacerse masivamente, lo más adecuado sería solicitarla en forma ocasional respecto de determinados sectores de actividad, seleccionados en función de la importancia relativa de su aporte a la recaudación del impuesto o de su comportamiento tributario, según la información estadística de que se disponga.

Cabe señalar que en todos estos casos, el efecto de la constatación de omisiones podría potencializarse, si la ley incorpora presunciones especiales relativas referidas a la omisión de ventas y a la de compras.