

MARCO JURIDICO DEL CUMPLIMIENTO FORZADO
DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1289

III

Por el Doctor Fimán Guillermo Jáuregui
con la colaboración del Escribano Ernesto
Cabanillas.

ACORDADO

NOTA: En el presente trabajo se ha se-
guido de modo directo el conteni-
do de los siguientes documentos
de la Organización de Estados Ame-
ricanos:

- El control de los Impuestos en
los Países de América (Vol. III)
por el Dr. Luis Illanes; y
- La regulación jurídica del Con-
trol Tributario del Dr. J. F. Roque
García Mullin.

CONSEJO

I MARCO JURIDICO DEL CUMPLIMIENTO FORZADO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1. Cumplimiento voluntario y cumplimiento forzado.
2. Encuadramiento constitucional de la relación Fisco .contribuyente-Legalidad - Igualdad - Equidad-Realidad económica

II CARACTERISTICAS DEL CUMPLIMIENTO SEGUN EL MEDIO AMBIENTE SOCIO POLITICO Y ECONOMICO

1. Causas del bajo nivel de cumplimiento.
2. Acciones a desarrollar en un medio de bajo nivel de cumplimiento.
3. Riesgo por el incumplimiento.
4. Eliminación del incumplimiento.

III CUMPLIMIENTO FORZADO RESPECTO DE LAS OBLIGACIONES DE INS CRIPCION Y DE PAGO

1. Función recaudación.
 - 1.1. Omisión de inscripción.
 - 1.2. Inscripción de oficio.
 - 1.3. Omisión de pago.
 - 1.4. Cobro coactivo de la deuda.
 - 1.5. Apremio fiscal.

IV CUMPLIMIENTO FORZADO RESPECTO DE LAS OBLIGACIONES DE PRE- SENTAR DECLARACION Y DE SU FIDELIDAD

1. Función fiscalización.
 - 1.1. Omisión de la declaración.

- 1.2. Liquidación de oficio sobre base presunta.
- 1.3. Falta de fidelidad.
- 1.4. Determinación de oficio. Base cierta. Base presunta.
Estándares. Prueba.

V CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO

1. Reparación
 - 1.1. Actualización.
 - 1.2. Intereses resarcitorios.
2. Agravación
 - 2.1. Sanciones y penas (sumarios).
 - 2.2. Multas por infracciones a los deberes formales y materiales

VI RECURSOS

- Los conflictos entre la Administración y Contribuyente
- Procedimiento para resolver controversias
- Recursos Judiciales y Administrativos

VII NOTA FINAL

I MARCO JURIDICO DEL CUMPLIMIENTO FORZADO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1. Cumplimiento voluntario y cumplimiento forzado

En toda relación, ya sea jurídica o natural, media una expectativa razonable de cumplimiento voluntario de las obligaciones que componen tal relación. Cuando se trata de relaciones jurídicas, la característica es que si no se produce el cumplimiento voluntario, puede ponerse en marcha un proceso de cumplimiento forzado, que conduzca finalmente al cumplimiento de la obligación omitida.

Este principio encuentra una expresión formal y ejemplificativa en el Código Civil, cuando establece, con carácter general las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones y los medios para satisfacer el cumplimiento.

Así, los artículos 629 y 630 del citado cuerpo legal, dicen:

Artículo 629 "Si el deudor no quisiere o no pudiere ejecutar el hecho, el acreedor puede exigirle la ejecución forzada, a no ser que fuese necesaria la violencia contra la persona del deudor. En este último caso el acreedor podrá pedir perjuicios e intereses".

Artículo 630 "Si el hecho pudiese ser ejecutado por otro, el acreedor podrá ser autorizado a ejecutarlo por cuenta del deudor, por sí o por un tercero, o solicitar los perjuicios e intereses por la inejecución de la obligación".

Estos artículos transcriptos, ponen de manifiesto claramente los elementos típicos de la relación jurídica, o sea conducta debida y consecuencia del incumplimiento.

En el caso de la relación tributaria, el cumplimiento voluntario de la conducta debida cobra una significación especial por razones de política administrativas ya que si no existe al menos un mínimo cumplimiento voluntario puede llegar a producirse una situación de imposibilidad material para proceder a la persecución de la generalidad de los contribuyentes por la ingente cantidad de recursos que ello demandaría. Por tal motivo, como se verá más adelante, el objetivo de la Administración, en lo que a este aspecto se refiere, debe consistir en inducir al cumplimiento voluntario mediante una adecuada política de ejecución forzada de las obligaciones tributarias incumplidas, que erradique la impunidad creando condiciones de riesgo efectivo y gravoso.

Cabe, entonces, recordar que la "Obligación Tributaria" es la relación jurídica en virtud de la cual el Estado u otra persona de derecho público exige la prestación de tributos, y que tal exigencia comprende la facultad de requerir el

ingreso del gravámen cuando no se produce el pago por cualquier causal, y la de poner en marcha el mecanismo del cumplimiento forzado para satisfacer la obligación fiscal, tanto en su completa sustantividad como en cuanto a cada una de las etapas de la secuencia del proceso de determinación, incluyendo los aspectos relativos al cumplimiento de deberes formales.

El objetivo del cumplimiento forzado está condicionado por la naturaleza de las formas de imposición, teniendo en cuenta que variará su enfoque de acuerdo a las características del medio socio - político en el que deban aplicarse las medidas tributarias.

Así, en un ámbito de elevado cumplimiento, el objetivo consiste en mantener o mejorar tal tendencia al cumplimiento, pero en el supuesto de un medio de elevado incumplimiento, en donde no existe el hábito de cumplimiento, es necesario crearlo, transformando las condiciones existentes, mediante una adecuada acción de cumplimiento forzado de la obligación tributaria.

La transformación del medio resulta de un proceso evolutivo, que se expresará en forma cuantitativa (mayor cantidad de contribuyentes que cumplen su obligación tributaria) y cualitativa (mayor fidelidad para hacerlo).

Para llevar a cabo en forma eficaz dicha transformación, es necesario determinar y utilizar un método que básicamente, consista en lograr el cumplimiento de los deberes del contribuyente respecto de cada una de las funciones de la Administración Tributaria, sin eliminar etapa alguna.

2. Encuadramiento constitucional y legal de la relación Fisco - Contribuyente. Legalidad. Realidad económica.

Toda la función de cumplimiento forzado está impregnada con un alto componente de juridicidad, más aún que el que existe en las demás funciones de la Administración Tributaria, ya que el cumplimiento forzado constituye la colisión definitiva entre los intereses del contribuyente y los del Fisco.

Esta predominancia de la juridicidad posee un doble aspecto, pues de ella derivan tanto poderes como los límites de las facultades del Estado, en sus distintos niveles, para exigir los tributos.

En este aspecto, la normativa constitucional es la que proporciona los contenidos absolutos, tanto permisivos como restrictivos de la relación fiscal.

Así, los artículos 104, 106 y 108 de la Constitución Nacional fijan los alcances de las potestades provinciales, que a los efectos fiscales deben complementarse con las disposiciones de los artículos 4º, 67 inc. 2º y concordantes, para determinar los respectivos ámbitos de competencia e imposición.

Paralelamente a la cuestión del ámbito de competencia, que además de su fuente constitucional encuentra solución específica en los regímenes legales de coparticipación, la Constitución Nacional, por la vía de supremacía establecida por el ar-

título 31 viene a establecer que la relación tributaria debe estar alcanzada tanto en orden nacional como local por idéntico contenido, pues los mismos principios y garantías rigen para ambas.

Este contenido se expresa cabalmente mediante los principios de legalidad, igualdad y equidad.

- Legalidad

El principio que la tributación invoca de manera predilecta como principal fundamento técnico-ideológico es el de la legalidad del impuesto, inscripto obviamente en los presupuestos y fines de la legalidad general, característica del orden jurídico occidental contemporáneo.

La categoría constitucional en que descansa la legalidad tributaria no es otra que la garantía de la propiedad, en el sentido del patrimonio individual, y resulta de las normas que aseguran su inviolabilidad, la prohibición de facultades extraordinarias por las que los patrimonios queden a merced del Gobierno, las condiciones de la expropiación por causa de utilidad pública y la prohibición de impuestos confiscatorios. Por ello la doctrina de la Corte Suprema enerva la pretensión fiscal en lo que excede lo compatible con el amparo del derecho de propiedad, especialmente consagrada por el artículo 17.

Nuestra Constitución, por su mecanismo dogmático, atribuye a la "ley" formal y regular del Congreso Nacional :

y tácitamente a la ley provincial, contenido justo. La exigencia de formulación expresa, no agota en sí misma el alcance de la legalidad tributaria, sino que está sustancialmente referida a la garantía del patrimonio.

- Igualdad.

El artículo 16 de la Constitución Nacional establece que "La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas".

La igualdad debe ser entendida entre iguales (personas), en situaciones iguales y de acuerdo con la constante jurisprudencia de la Corte Suprema iniciada a partir del caso "Olivar, Guillermo" (F. 16:118), de tal modo:

- 1) Deben pagar iguales impuestos quienes se encuentran en iguales situaciones económicas, sin privilegios o exenciones arbitrarias.
- 2) Por lo tanto, es admisible la proporcionalidad, o sea que el impuesto grave en relación al monto de los bienes imponibles.

3) Este criterio admite la progresividad de la tasa, conforme aumenta la base imponible, como ocurre en algunos impuestos.

El artículo 67 inc. 2 de la Constitución Nacional establece este principio de equidad, al decir que corresponde al Congreso: "Imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan"..

Equitativo es el impuesto no confiscatorio y la garantía del derecho de propiedad consagrada por el artículo 17 así lo corrobora al disponer que: "La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino, ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie".

Una cuestión de especial importancia en materia tributaria es la vinculada con la retroactividad de la ley, ya que con frecuencia se producen normas de ese tipo.

En este sentido, el Código Civil, en su artículo 3º dispone:

"A partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplicarán aún a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tienen efecto retroactivo, sean o no de orden públi-

co, salvo disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales...."

En consecuencia para determinar si la retroactividad es o no válida, resulta de suma importancia establecer si la retroactividad afecta derechos constitucionales y tal afectación se produce, según las conclusiones jurisprudenciales, cuando el derecho había sido incorporado al patrimonio, o sea que de producirse su privación se vulneraría la garantía de propiedad.

Excepto en tal supuesto y por aplicación de la mencionada norma, queda aceptada la retroactividad tributaria, con la salvedad de la absoluta irretroactividad penal impuesta por el artículo 18 de la Constitución Nacional.

- Realidad económica

La legalidad del tributo se correlaciona y finalmente depende del principio técnico subsidiario, de la interpretación en función de la realidad económica.

Como la legalidad pasa de lo abstracto a lo real mediante el acto jurídico constitutivo de la obligación tributaria, funcionalmente interpretativo, la obligación de estar a la realidad económica, no se refiere sólo a la verdad

subyacente del acto, sino también a su inteligencia de acuerdo con las previsiones generales, de la ley, o sea el impuesto insertado en los fines queridos por el legislador.

El sistema de interpretación económica es el que resulta más adecuado a la tributación. De acuerdo con él, se prescinde del formulismo jurídico y se atiende a la realidad de las relaciones económicas que resultan relativas a la imposición.

Se ha pretendido ver, en la interpretación económica una forma de interpretación ajena, contraria o paralela al contenido jurídico de la cuestión. Ello resulta imposible dado que el acto de interpretación es un acto esencialmente jurídico. Simplemente, lo que se busca a través de ese sistema interpretativo es la determinación del fin económico de la norma interpretada, pero no debe olvidarse que ésa es una norma jurídica que se maneja con elementos jurídicos y que lo que se está buscando es una adecuación de las formalidades a las realidades y que, en definitiva, ello no afecta en nada el nuevo encuadramiento jurídico que se le dé a la auténtica realidad económica. En consecuencia, la interpretación es necesaria e indefectiblemente un proceso jurídico, sin perjuicio de que se informe de la situación económica real y de los postulados económicos y legales de la norma para llegar a la decisión. Quiere decir con esto que el acto jurídico de interpretación tiene que tener en cuenta cuál es el fin económico de la norma y que debe comprobar, que las apariencias se ade-

quen a las realidades económicas.

Este principio, que ha sido reiteradamente elaborado por la jurisprudencia de la Corte, es completado en los términos de los fallos con una permanente exigencia: que la interpretación sea razonable y discreta. Si bien estos términos "razonable y discreta" no son de precisión científica, terminan de dar la idea de cuál es el espíritu con el que deben ser interpretadas las normas tributarias. Es decir, que deben ser interpretadas en función de la realidad económica de los hechos y del fin del tributo, en forma razonable y discreta.

II CARACTERISTICAS DEL CUMPLIMIENTO SEGUN EL MEDIO AMBIENTE SOCIO POLITICO Y ECONOMICO

1. Causas del bajo nivel de cumplimiento.

De acuerdo con lo expresado en el capítulo anterior el cumplimiento voluntario constituye el óptimo a procurar en toda la relación jurídica y en el caso de la relación tributaria tal objetivo se convierte en una de las prioridades básicas de la política administrativa, entendiendo como cumplimiento voluntario aquel que no requiere una previa acción de la Administración para obtener la prestación debida.

No obstante, el cumplimiento voluntario suele estar precedido de una acción administrativa que aunque no se refiera a un incumplimiento ya producido, haya contribuido a establecer las condiciones para inducir al contribuyente a satisfacer sus deberes legales.

La Administración, en su accionar tendiente a la consecución generalizada del cumplimiento, debe guardar coherencia lógica no solo con el impuesto de que se trate, distinguiendo aquellos susceptibles de liquidación administrativa de los que exigen declaración jurada, sino también y muy especialmente con las condiciones del medio ambiente socio político y económico. Resulta necesario, entonces, que la Administración adecúe con pragmatismo sus políticas a la realidad concreta, reco

nociendo cuando así es el caso, que debe operar en un medio de bajo nivel de cumplimiento y absteniéndose de extrapolar procedimientos o fórmulas aptos para condiciones y marcos de referencia diferentes. Para ello debe tener primordialmente en cuenta que la forma más indicada de actuar debe consistir en alterar la posibilidad del contribuyente de incumplir y permanecer impune.

Son muchas las causas del bajo nivel de cumplimiento y entre ellas pueden mencionarse las siguientes:

- falta de conciencia tributaria;
- falta de eficacia administrativa;
- características estructurales del sistema económico y del sistema tributario;
- oscilaciones económicas y financieras de carácter general;
- frecuencia recurrente de moratorias y regularizaciones;
- bajo riesgo por incumplir.

Como surge de la enumeración enunciativa efectuada, las causas pueden agruparse en diversas categorías: económicas; políticas; psicosociales y técnico tributarias. Destaquemos entonces que de todas ellas sólo una se encuentra dentro del ámbito de la Administración Tributaria, pero es, simultáneamente, la más importante de todas: el bajo riesgo por incumplir.

2. Acciones a desarrollar en un medio de bajo nivel de cumplimiento.

Para tender a la remoción y superación de las causas del incumplimiento, la Administración debería concentrar sus esfuerzos en lograr que a nivel de la generalidad de los contribuyentes aumente la percepción subjetiva de la existencia de riesgo por incumplir, mediante la representación que cada uno de ellos se hace de las posibilidades de que se detecte el incumplimiento con rapidez y seguridad (potencialidad), de que se le obligue a cumplir mediante la ejecución forzada (efectividad) y de que el cumplimiento forzado sea más grave por la incidencia de sanciones (diferencialidad), aunque estas sanciones estén desprovistas de connotaciones éticas.

Destaquemos que la esperanza de llegar a la fecha de prescripción sin haber sido detectado y la existencia de frecuentes moratorias y regularizaciones se convierten también en componentes que atenúan la percepción del riesgo, que en última instancia habrá de concluir en función de la situación personal del contribuyente pues resulta diferente el riesgo que sufre un insolvente total del que sufre un contribuyente establecido y cuidadoso de su crédito moral y material.

Otro aspecto a considerar es el referido a la denominada selección de casos al azar y que en la práctica se traduce en una verdadera disminución de la percepción del riesgo, pues convierte en remota la posibilidad de sufrir las consecuencias del incumplimiento y hace que sea indiferente

el grado de severidad que las caracterice.

De todo lo expuesto puede inferirse que la función de cumplimiento forzado es susceptible de ser concebida como un verdadero subsistema, armónico, completo e integrado con las demás funciones de la Administración Tributaria.

Este subsistema debería procurar:

- lograr un control secuencial de la conducta del contribuyente;
- actuar con oportunidad y rapidez;
- ser operable en forma masiva;
- crear la conciencia del riesgo y la sensación del contribuyente de sentirse vigilado;
- lograr un adecuado efecto demostrativo, mediante la proyección de la acción;
- en la medida de lo posible lograr la participación del contribuyente en la reparación de su propio incumplimiento, con el doble propósito de incrementar, forzosamente, su conciencia tributaria y de disminuir los costos administrativos de la ejecución de la obligación omitida.

Efectuando una síntesis, que más adelante se desarrollará, existen cuatro situaciones principales a considerar como brechas de cumplimiento:

- omisión de inscripción: debe dar lugar a inscripción de oficio y sanción;
- falta de presentación de la declaración jurada: debe dar lu

- dar lugar al cobro de la suma que el Fisco liquide y sanción;
- falta de veracidad o fidelidad en las declaraciones: debe dar lugar a la determinación de oficio y sanción; y
- falta de pago: debe dar lugar al cobro coactivo y sanción.

3. Riesgo por el incumplimiento.

La Administración Fiscal debe estructurar un sistema que permita promover el cumplimiento, aceptando como datos dados aquellos aspectos que escapan a su ámbito de acción. Esta es una condición básica que por lo demás debe ser la que oriente todo el proceso de control.

Un aspecto principal de este sistema consiste en abandonar la idea de la "represión de la evasión" según la cual el riesgo por incumplimiento se traduce en la amenaza de una sanción muy severa, que por remota se torna incierta y por incierta se asume como riesgo aceptable y se frustran sus objetivos disuasores.

La instrumentación de esta política de aplicación de riesgo efectivo en cada etapa del proceso de cumplimiento tiene diferentes grados de complejidad. Así en las primeras etapas de control de la inscripción y presentación de la declaración jurada, la tarea es mucho más simple, que en las dos últimas de control de la fidelidad y del pago.

La reparación de la omisión puede ser efectuada de oficio por parte de la Administración o en forma directa por

el propio contribuyente. Este último caso posee, obviamente, costo administrativo mucho menor ya que la Administración no pone en marcha el mecanismo del cumplimiento forzado.

Entonces, para inducir al contribuyente a cumplir voluntariamente su obligación primero, o en subsidio a reparar la omisión que ha sido identificada, la Administración necesita presentarse ante él con la capacidad suficiente para forzar el cumplimiento de la obligación omitida.

Para lograr este objetivo la Administración Fiscal debe contar con medios ágiles y eficaces para forzar el cumplimiento, sin caer en procedimientos arbitrarios que puedan llevar al desprestigio de la misma.

Por último con relación al marco jurídico, se puede afirmar que la Administración Fiscal, como todo organismo dependiente, se encuentra sujeto a regulaciones superiores y que no puede modificar por su sola voluntad.

Es decir que, en principio, los actos que ella realiza son reglados y no discrecionales aunque pueden llegar a ser mixtos, pues también actúa por razones de conveniencia o mérito, siempre y cuando ello no sea arbitrario.

Además se debe tener presente que para poder inducir y controlar el cumplimiento voluntario es necesario que exista una estricta coincidencia entre el marco jurídico y los objetivos y acciones de la Administración Fiscal, para evitar que se produzcan ilegalidades o arbitrariedades que

den lugar a fundados reclamos del contribuyente.

El cumplimiento voluntario de una obligación tributaria no puede razonablemente esperarse si no existe un riesgo real derivado del incumplimiento. Este riesgo real está constituido por la efectiva posibilidad administrativa de lograr.

- la identificación del incumplimiento;
- el cumplimiento forzado;
- la aplicación y ejecución de las sanciones correspondientes.

Recién puede decirse que existe el riesgo cuando se produce la concurrencia de todos estos elementos.

El riesgo de la amenaza de una sanción severa pero remota, debe ser reemplazado por la probabilidad eficaz y cada vez más creciente de tener que cumplir la obligación omitida en términos más gravosos, aunque de hecho la sanción sea más moderada.

Entonces y en síntesis el objetivo inmediato de la Administración Fiscal debe ser la creación de un verdadero riesgo para el evasor.

Aunque el problema se presenta cuando se analiza que tipo de riesgo corresponde, por lo cual, se debe en primer lugar estudiar el contenido y las características del riesgo a crear.

En lo que hace al contenido debe tenerse en cuenta que el cumplimiento de la obligación tributaria es un proceso esencialmente reflexivo, respecto del cual el contribuyente, luego de conocer su obligación, puede elegir entre el cumplimiento espontaneo o su omisión. En el último supuesto o alternativa del contribuyente, el contenido del riesgo se expresará en la capacidad para hacer que el propio contribuyente se represente las consecuencias de su incumplimiento como una alternativa menos favorable que el cumplimiento voluntario.

En cuanto a sus características, el riesgo debe ser:

- efectivo;
- poseer alto grado de potencialidad;
- razonable.

La primera de ellas, o sea la efectividad, se relaciona directamente con las consecuencias que debe seguir al incumplimiento, o sea:

- posibilidad de hacer cumplir forzosamente la obligación; y
- el hecho de que a toda forma de incumplimiento se siga una consecuencia gravosa para el infractor.

La potencialidad del riesgo es el conocimiento por parte de la Administración Fiscal, del incumplimiento de la obligación tributaria, para poner en marcha el mecanismo para el cumplimiento forzado de la misma.

En lo que respecta a la potencialidad, si el riesgo no tiene efectividad practicamente no existe, pues aunque la tenga, si la Administración Fiscal carece de capacidad para conocer y determinar las diferentes formas de incumplimiento de las obligaciones, con precisión y oportunidad, el objetivo de inducir al cumplimiento se frustrará.

Es decir que nos encontraremos frente a una figura de riesgo suficientemente débil como para no producir los efectos que se requieren.

En definitiva, la potencialidad del riesgo depende de la capacidad de la Administración Fiscal para conocer el incumplimiento de la obligación tributaria y forzar su cumplimiento.

Por último, la razonabilidad va a estar dada por un adecuado equilibrio de la efectividad y potencialidad.

En definitiva, la forma de prevenir la posibilidad de que se deje de cumplir la obligación tributaria es crear un riesgo para el evasor, pero este variará según que se trate de preservar un medio de elevado nivel de cumplimiento o cuando se trate de promover la transformación y mejoramiento de otro en que el incumplimiento sea generalizado.

Entonces, para lograr el mantenimiento permanente del riesgo, se debe tener presente que en cada una de las etapas del proceso de cumplimiento debe obtenerse la concurren-

cia de todos los elementos del riesgo:

- 1) Un sistema de información especializada (registros de contribuyente, estadísticas tributarias, procesamiento automático de datos, etc.),
- 2) Un sistema de cumplimiento forzado de las obligaciones;
- 3) Un sistema adecuado de sanciones.

4. Eliminación del incumplimiento.

Por último, debe reiterarse que si bien son varias o diversas las circunstancias que concurren para que el nivel de cumplimiento en nuestro medio no sea del todo satisfactorio, principalmente el problema deriva de la existencia de un bajo riesgo por incumplir.

En consecuencia, podemos considerar al riesgo, como una percepción esencialmente subjetiva que habrá de depender de la recíproca interacción de sus diversos elementos constitutivos.

Para facilitar la tarea de descripción de la relación entre los elementos del riesgo se puede intentar la expresión de una fórmula, que por supuesto no puede servir como instrumento de medición por cuanto no se trata de elementos cuantificables, sino que simplemente permite visualizar

la síntesis del concepto global, una vez que han sido definidos los términos.

La fórmula es la siguiente:

$$R.P. = \frac{(P + E + D) \times (T.F.)}{S.P.}$$

Los terminos se definen así:

R.P. = Riesgo Percibido.

P = Potencialidad de ser detectado.

E = Efectividad de la Administración para lograr el cumplimiento forzado.

D = Diferencialidad causada por el agravamiento sancionatorio.

T.F. = Tiempo faltante hasta la prescripción o expectativa de moratoria.

S.P. = Situación personal del contribuyente, en función de la cual el riesgo final aumenta o disminuye (vulnerabilidad de la estructura patrimonial, falencia, afectación del crédito económico o moral, etc).

Es muy importante tener en cuenta que nos estamos refiriendo a la "percepción del riesgo", la cual no necesariamente coincide con el riesgo real.

En consecuencia sólo algunas muy simples cuantificaciones resultan ser adecuadas para lograr una gruesa aproximación a la percepción del riesgo, ya que por tratarse de una

conclusión psicológica - aunque fundada en realidades concretas - los detalles no son significantes.

A tal fin se utilizan números índice para medir y cuantificar valores, lo cual aunque refleje un juicio subjetivo y arbitrario, se basa en la percepción global que hemos mencionado.

Para efectuar esta ponderación global mediante números índices debe elaborarse una escala de 0 a 10, para atribuir el valor que corresponda, según la percepción a cada uno de los elementos del riesgo, de acuerdo con la mayor o menor capacidad de la administración tributaria para detectar (P), forzar (E) y sancionar (D), para luego aplicar como multiplicador o coeficiente el tiempo faltante (T.F.) hasta la prescripción o expectativa de moratoria, en una escala de 0 a 2 y que tiende al cero a medida que disminuye el tiempo faltante o aumenta la expectativa de moratoria. Finalmente todo ello se divide por el número índice que corresponde a la situación personal del contribuyente (S.P.), establecido en una escala de 0 a 2, que tiende al dos a medida que al contribuyente le resultan más indiferentes las eventuales consecuencias de ser forzado al cumplimiento.

III CUMPLIMIENTO FORZADO RESPECTO DE LAS OBLIGACIONES DE INSCRIPCIÓN Y DE PAGO

La detección del incumplimiento constituye el punto de arranque de todo el subsistema global del cumplimiento forzado de la obligación tributaria y tal detección corresponde que sea efectuada y aportada por las funciones de recaudación y fiscalización, según el caso.

1. Función recaudación.

La recaudación concebida como función simple, se limita a la recepción del pago del impuesto, suponiendo que la obligación tributaria es conocida por el contribuyente y el Fisco.

Por cierto el sistema de control variará cuando se trate ya no de una función simple, sino que sea la Administración quien deba acercarse continuamente al contribuyente para lograr el cumplimiento de la obligación tributaria.

Dado que el objetivo de la Administración Tributaria, no es sólo determinar impuesto, sino que debe percibirse efectivamente, se debe contar con un sistema de control que permita lograr aquellos fines.

Dicho control debe estar presente en todas las etapas en que se produzca el incumplimiento, y adoptar las medidas necesarias para identificarlo y hacer cumplir forza

damente la obligación omitida y sancionarla adecuadamente.

1.1. Omisión de inscripción.

Dado que es frecuente que los contribuyentes no cumplan adecuadamente con su obligación de registro, y aún que la Administración ignore su existencia, resulta necesario que además de la realización de verificaciones al respecto, se pueda contar con distintos mecanismos que exijan que el contribuyente para realizar determinadas actividades deba estar inscripto y dar el número que el registro le proporciona. Algunos casos son: abrir cuentas bancarias, obtener habilitación de locales, compra de determinadas mercaderías y para escrituras traslativas de dominio.

Las mayores o menores posibilidades de lograr o contar con un registro completo, dependerán especialmente de la eficacia con que esté dotada la Administración Fiscal para la obtención de los datos necesarios para el registro.

Se puede señalar que la tendencia del contribuyente a permanecer no inscripto, dependerá del grado de control impuesto por la Administración Fiscal.

Una de las maneras para lograr reconocer las condiciones reales del contribuyente, es la de ordenar inspecciones, lo cual va a conducir en última instancia a la determinación del incumplimiento.

Así el medio eficaz para inducir la inscripción es _____

pontanea, es el ya señalado, dado que al interesado se le presenta con caracteres de inexorabilidad el hecho de que si quiere realizar determinados actos, deberá como requisito, tener la constancia de inscripción.

1.2. Inscripción de oficio.

Frente a la constancia de la omisión de la inscripción, el sistema de control, debe en primer lugar, efectuar una intimación al contribuyente para que en un plazo perentorio, proceda a inscribirse voluntariamente.

Para el caso de que la intimación no fuera atendida, la Administración Fiscal, deberá por un acto de autoridad, inscribirlo "de oficio", al margen de la aplicación de las sanciones que corresponda.

En síntesis, se debe controlar primero el registro de contribuyente y recién luego la presentación de las declaraciones, la fidelidad de las mismas y el pago de las deudas.

La condición básica es que el sistema de control debe estar estructurado para promover el cumplimiento, es decir lograr gradualmente un mejoramiento en dicho nivel.

También cabe hacer notar que la conducta de un contribuyente que incumple la inscripción, permite suponer que no cumple con sus demás obligaciones.

tos de cada jurisdicción y en especial cuando se trate de aquellos que se autodeterminasen por medio de declaraciones juradas.

Debemos recordar, en definitiva, que la constancia de inscripción supone un funcionamiento eficiente del registro.

Finalmente, el otro aspecto a contemplar es la inscripción de oficio.

En este supuesto la Dirección de Rentas Provincial debe proceder a efectuar de oficio la inscripción y aplicar la sanción prevista para esta omisión y en el caso que corresponda perseguir su cobro por los medios legales pertinentes

En resumen, la falta de inscripción por parte de un contribuyente alcanzado impositivamente por estar sus actividades gravadas, es el primer incumplimiento a las "obligaciones formales", por lo cual la Administración tributaria deberá notificarlo, requerir o forzar el cumplimiento y sancionarlo.

1.3. Omisión del pago

El pago del impuesto, respecto de la función recaudación, debe entenderse limitado al cobro de la deuda, ya sea que esta haya sido determinada por el propio contribuyente a través de su declaración (autodeterminación) o por

Al tomar conocimiento de la falta de inscripción del contribuyente por parte del organismo al que el administrado solicita por ejemplo la habilitación del local, una alternativa sería la no tramitación de lo solicitado hasta tanto el interesado no acredite su inscripción.

Otra alternativa, más positiva, es que los datos del presunto contribuyente sean enviados a las Direcciones de Rentas respectivas, sin perjuicio de que el interesado tramite su propia inscripción.

De acuerdo con lo expuesto, pueden considerarse las siguientes situaciones del contribuyente:

- a) estar inscripto y no tener disponible o no querer acreditar la inscripción,
- b) no estar obligado a inscribirse hasta ese momento,
- c) estarlo y no haberse inscripto.

El primer caso debería ser objetivo de decidido sancionamiento. En el segundo caso no se trata de un omiso, y el último, es propiamente el caso del omiso en el cumplimiento de la obligación tributaria. Entonces el procedimiento que cabría es confeccionar un formulario, a requerir por la repartición donde se efectúan trámites, con las distintas alternativas, que se entregará al solicitante, con el objeto que el mismo se autoclasifique en algunos de ellos. Todo este tipo de procedimiento por cierto se debe adecuar a los tribu-

- 1) Prestaciones anteriores del mismo tributo correspondientes al mismo año fiscal,
- 2) Obligaciones tributarias correspondientes a años fiscales anteriores,
- 3) Intereses, multas ni actualizaciones correspondientes a la prestación que se paga.

1.4. Cobro coactivo de la deuda.

La omisión en el pago de la deuda es la última de las brechas que se producen en el proceso del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Como parte de una política general de control, se debe por cierto, tener en cuenta la política específica de cobro coactivo de la deuda impaga.

Claro está que, tratándose de política, esta variará de acuerdo a diferentes situaciones y características del momento.

La formulación de la política de cobro, debería asentarse en la decisión básica de cobrar, primero la deuda del último período.

Con relación a este tema debe señalarse que podría ser contraproducente intentar la recuperación del "total de la deuda" ya que en realidad podría traer aparejado la acumulación de la misma, sin perjuicio de que la Administración Fiscal puede solicitar su cumplimiento cuando su monto sea

la Administración (de oficio). La determinación por la Administración, a su vez, puede poseer carácter correctivo -de excepción- o provenir de un procedimiento general adoptado en razón de la naturaleza de los gravámenes. Un ejemplo de la primera situación es el caso de las determinaciones de oficio en los impuestos a los ingresos brutos o sellos y de la segunda es el caso de Automotores e Inmobiliario.

Desde el punto de vista del cumplimiento forzado la actividad de la Administración debe estar dedicada a lograr hacer pagar, al que no ha pagado su deuda.

Sabido es, que son muchas las causales que existen para el incumplimiento del pago del impuesto, y todas en mayor o menor grado son interdependientes, pero cabría señalar dos esenciales consecuencias que deberían ser tenidas presentes en toda estructura normativa de un sistema de cobro coactivo, ellos son: costo financiero del impuesto omitido y transcurso del tiempo.

De lo expuesto surge, la necesidad de que las cuentas públicas gocen de un eficaz sistema de ejecución compulsiva de la deuda a través de una estricta política de cobro, cuya estructura y técnica satisfagan aquel objetivo.

Debe tenerse en cuenta ... además que el pago total o parcial de un tributo, aún cuando fuere recibido sin reserva alguna, no constituye presunción de pago de:

considerable, pero siempre con posterioridad y consolidando al efecto en una sola acción toda la pretensión del pago de la obligación tributaria.

En el tema de la deuda atrasada existen dos consideraciones importantes de señalar y de tener presentes por la Administración Fiscal.

La primera sería la consolidación de las deudas, es decir la reunión de lo adeudado por incumplimiento de distintos impuestos en un solo pago.

La segunda consideración, se refiere a la magnitud de la deuda, pues la Administración Fiscal, debería dar prioridad al cobro de las deudas de mayor volumen.

En resumen, la falta de pago de los gravámenes por parte de los contribuyentes debe ser conocida en forma inmediata por el organismo recaudador, a través ^{de} su registro de contribuyentes y luego lograr el cumplimiento por medio de los distintos mecanismos persuasivos, coactivos y judiciales con que cuenta la Administración Fiscal.

Teniendo presente lo dicho, cabría referirnos ahora al problema de la deuda morosa, es decir la acumulación de obligaciones no cumplidas.

En este tema, la Administración Fiscal, deberá en primer lugar adoptar los recaudos necesarios para evitar o impedir que esa deuda se siga acumulando y para ello deberá aplicar un criterio selectivo y realista, en tanto no tenga

la posibilidad de cobrar el total de la deuda.

Dicho de otro modo, la decisión básica debería ser cobrar en primer término la deuda del último período y buscar la forma de eliminar el problema en el futuro.

Claro está que también cabría pensar que la Administración Fiscal, a los efectos de operar con eficacia hacia el futuro, a veces debería necesariamente adoptar ciertas concesiones con respecto al pasado, es decir algún tipo de medida de excepción que permita al contribuyente de ahí en más cumplir en tiempo y forma con la obligación tributaria.

Entonces, con relación al tratamiento de la deuda atrasada, ésta debe considerarse como un programa extraordinario y separado del programa básico y ordinario, que es el cobro de la deuda del período corriente.

Cabe señalar que en materia de política de cobro la elección de la deuda no produce inconveniente en razón de ser la acción mas o menos similar cualquiera que sea el monto de la obligación que se quiera recuperar, por lo cual entonces resulta más conveniente dar prioridad al cobro de las deudas mayores, aplicando los principios de costo beneficio.

Como hemos señalado anteriormente, la Administración Fiscal para poder cobrar la deuda, debe conocerla.

Cabe acotar que la omisión en el pago de la deuda y la posterior identificación del incumplimiento presenta características muy similares a las de la omisión en la presentación de la declaración jurada.

Por su parte, es el Registro quién debe informar a

las otras áreas de la Administración Fiscal de todas las deudas impagas, para que ellas logren con sus medios el cumplimiento de las mismas.

El paso posterior debe consistir en darle formalmente la oportunidad al contribuyente de reparar voluntariamente su omisión, con el incentivo de una rebaja en la sanción.

A este fin la Administración Fiscal notificará al contribuyente de su incumplimiento y requerirá el pago, como así también deberá apercibirlo de las consecuencias en caso de no dar cumplimiento a la obligación debida.

El procedimiento coactivo, se aplicará cuando hubiera transcurrido el plazo previsto en la notificación sin que el contribuyente haya cumplido la prestación.

Todo lo expuesto, claro está, va a depender de la eficacia de la Administración Fiscal en cuanto al cobro del crédito en el menor tiempo posible sin dejar de respetar las garantías de protección que se deben al contribuyente.

Desde ese punto de vista, cualquier procedimiento es viable, en tanto y en cuanto permita hacer efectiva la deuda en un plazo razonablemente breve y que contemple las garantías debidas, lo cual significa que el objetivo fue cumplido.

Cuando falten los medios para pagar por parte del deudor existiría la alternativa de la Administración Fiscal de dar por extinguida la deuda, si esta fuera de un monto razonablemente bajo.

1.5. Apremio Fiscal

- Concepto: Es el medio por el cual a la Administración Fiscal exige coactivamente el pago de las obligaciones tributarias, mediante un procedimiento especial y sumario, denominado también "ejecución por apremio", "juicio de ejecución fiscal" y juicio de apremio".

Desde el punto de vista jurídico-procesal, esta acción tiene como finalidad compeler u obligar a una persona -

(contribuyente) mediante mandamiento de autoridad jurisdiccional al cumplimiento de una obligación (tributaria).

El título suficiente para llevar a cabo la ejecución por vía de apremio, es la boleta de deuda fiscal o testimonio de las resoluciones administrativas de donde surge el crédito a favor de la Administración Fiscal.

Con relación al tema de las excepciones que se pueden oponer, las legislaciones provinciales las enumeran taxativamente, y entre ellas se pueden citar: incompetencia, falta de acción, falta de personería, pago total, compensación, exención fundada en ley, prescripción, inhabilidad extrínseca y falsedad material del título.

De lo expuesto surge que no pueden oponerse otras defensas que no esten contempladas en los Códigos Fiscales provinciales.

Cabe también señalar que, respecto de este tipo de juicio resulta de aplicación el principio de "economía procesal" y en consecuencia todas aquellas ejecuciones contra una misma persona, por el mismo concepto deban acumularse en un solo expediente.

En lo que hace a la sentencia, el juez dictará sentencia de remate (salvo que se opongan y prosperen las excepciones permitidas) y mandará llevar adelante la ejecución por el capital reclamado, accesorios legales y costas.

Una primera cuestión, en la aproximación a la problemática del apremio fiscal consiste en establecer si es preferible, de lege ferende, el apremio administrativo o el judicial.

El apremio administrativo existe en la legislación de varios países latinoamericanos y en la Provincia de Salta.

Dado que la Constitución Nacional, en sus artículos 95 y 17 establece el principio de intervención judicial, se ha objetado la posibilidad de generalizar el sistema de cobro administrativo, aunque debería reconocerse que en la medida en que estuviera asegurada la revisión judicial las garantías constitucionales no estarían conculcadas especialmente si lo que se efectuará en sede administrativa fuera el reclamo, la traba de medidas precautorias mediante solicitud a la justicia y la contestación de excepciones, con lo cual el debate de las excepciones y la decisión final continuarían siendo judiciales pues en esa sede se dictaría la sentencia de remate.

Otro aspecto de significativa trascendencia en la materia del apremio es el referido al carácter y dependencia de los profesionales encargados de la ejecución de la tarea.

Son varias las provincias que han optado, en diversos momentos por el sistema de procuración libre; otras atribuyen la función a los agentes especializados de la Dirección de Rentas y otras la encomiendan a los representantes genera-

les del Estado (Fiscalías). Al respecto debe señalarse que cualquiera sea la solución que se adopte, de acuerdo con las propias características de organización administrativa, lo importante es asegurar la debida fluidez de comunicación entre el órgano fiscal y los ejecutores, dado que esta acción debe ser entendida como una verdadera política de cobro, integrada y complementaria con las demás funciones de la Administración Tributaria.

Un último aspecto, coadyuvante a la efectividad del procedimiento en este tipo de juicios, está dado por la intervención de oficiales de justicia ad-hoc (funcionarios fiscales) que contribuyen a imprimir mayor prontitud y precisión a los trámites de notificaciones, embargos y secuestros hasta conducir finalmente al remate.

Para asegurar el cobro de la deuda, ya sea la determinada por el contribuyente o por el Fisco y en curso de ejecución o aún la adeudada presumiblemente puede solicitarse, a la autoridad judicial competente la traba de medidas precautorias, que provienen del acto dispuesto por un tribunal o juez competente, a solicitud de la Administración Fiscal para la ocupación o retención de bienes de un contribuyente para garantizar el incumplimiento de deudas fiscales.

Para poder trabar estas medidas es necesario contar con datos adecuados de individualización de los bienes del contribuyente y tales medidas pueden consistir en embargos, ya

sea de bienes muebles o inmuebles o cuentas corrientes, secuestros, depósitos, intervenciones de caja y todos los demas arbitrios posibles de acuerdo al derecho común.

Destaquemos que, como un modo de facilitar el apremio, puede resultar conveniente, someter al contribuyente a la obligación de presentar listas individualizadas de bienes, especialmente cuando solicita prórrogas de pago.

En caso de que se produzca una excesiva descentralización en las funciones de expedición de los títulos ejecutivos con los que se habilita el apremio fiscal, (boletas de deuda) puede ocurrir que aumenten los riesgos de emisión defectuosa y consecuentemente la procedencia de excepciones. Así los juicios de apremio se extinguen no sólo por haber obtenido el cobro sino que en muchas oportunidades el Fisco desiste, básicamente por una de dos causas, o pago anterior o por haber estado mal librado el título.

Al margen de las excepciones generalmente admitidas y que fueran mencionadas en la parte inicial de este acápite, ha venido produciéndose una tendencia jurisprudencial a la "ordinarización" del juicio de apremio, con lo cual no sólo puede llegar a desvirtuarse el instituto, sino perjudicar gravemente el sistema de la Administración Tributaria, pues el apremio de hecho constituye la verdad final, la ultima ratio de la capacidad del Fisco para obtener el cumplimiento forzado de las obligaciones del contribuyente.

Debe mencionarse, por último y como ejemplo de atipicidad el sistema de apremio administrativo vigente en la Provincia de Salta, ya que conforme con los artículos 70 y siguientes del Código Fiscal, la Dirección de Rentas puede intimar, citar de remate y ordenar la inhibición general de bienes del deudor, pudiéndose oponer, solamente las excepciones de pago total, espera, quita, remisión, compensación, condonación o prescripción.

IV CUMPLIMIENTO FORZADO RESPECTO DE LAS OBLIGACIONES DE PRESENTAR DECLARACIÓN Y DE SU FIDELIDAD.

1. Función Fiscalización.

La función fiscalización tiene por objeto comprobar el cumplimiento de todas las obligaciones de los contribuyentes, para inducirlos a cumplir en caso de que así resulte necesario. Corresponde aquí establecer que, a diferencia de la función recaudación, que como se expresó es pasiva, la función fiscalización es esencialmente activa.

1.1. Omisión de la declaración.

La presentación de la declaración de impuestos, es la que coloca a la Administración Fiscal en conocimiento de los elementos fundamentales para la determinación de la obligación. En lo que respecta a la omisión de la declaración, la misma puede ser entendida como un indicio casi cierto de incumplimiento.

Para poder intentar la reparación del incumplimiento mediante un procedimiento persuasivo se debe contar con que el Registro de Contribuyentes, proporcione a la Administración, en un breve plazo y de manera precisa el listado de quienes están obligados a presentar la declaración y quienes han omitido hacerlo.

Los pasos de la Administración Fiscal al tomar ese conocimiento del incumplimiento, deberían ser:

- Notificar al contribuyente que ha sido detectado;
- Requerir la reparación;
- Apercibirlo por las consecuencias jurídicas de la conducta.

Es importante señalar que el instrumento que formalice lo expresado en el párrafo anterior, debe brindar especial atención respecto de los datos relativos a la identificación del contribuyente.

Luego, si a pesar del requerimiento realizado por la Administración Fiscal, para que el contribuyente presente su declaración, éste persiste en su incumplimiento, la Administración Fiscal debe poner en marcha los medios adecuados de procedimiento reforzado es decir para reparar de oficio esta omisión.

Una de las maneras, por ejemplo, es investigar al omiso y establecer de oficio el monto y características de la obligación debida, pero se entiende que el mejor remedio frente a este tipo de omisión, son las presunciones acompañadas de las sanciones correspondientes, tal como se verá en el punto siguiente.

1.2. Liquidación de oficio sobre base presunta.

Cuando se produce la omisión de presentación de la declaración, a que nos referimos en el punto anterior, la Administración puede recurrir a un tipo especial de presunción

para suplir, el cumplimiento del contribuyente e inducirlo a satisfacer la obligación y simultáneamente lograr la preservación de la renta fiscal.

- a) Utilización de declaraciones o determinaciones anteriores: Esta es la forma más sencilla para constituir la presunción pues en el caso de que contribuyente se niegue a presentar la declaración, la Administración Fiscal puede tomar como tal la que haya presentado en el último período o la determinación de la Administración en este mismo, con más la sanción que corresponda y procedería actualizar la suma en razón del índice inflacionario.
- La Administración en este caso también podría optar por elegir dentro de los tres últimos ejercicios aquella declaración que represente un impuesto mayor. Lo sencillo de este tipo de procedimiento va a estar dado en razón de los siguientes caracteres:
- facilidad en el procedimiento al repetir una declaración o determinación ya conocida;
 - carácter completo, pues la Administración Fiscal convierte por imperio legal el dato existente en suficiente para generar la obligación en la siguiente etapa; exigir su cobro ejecutivo, y el contribuyente puede reclamar sólo por la vía de la acción de reembolso.
 - responsabilidad del contribuyente, pues en este caso el contribuyente sabe que la Administración

Fiscal tiene en su poder todos los poderes para configurar su obligación, más la sanción corres
pondiente, si es que él mismo no optó por repa
rar tal omisión.

- b) Declaraciones anteriores no registradas o faalta de declaración: En esta situación resulta más difícil la aplicación de presunciones pero no obstante las mismas se pueden aplicar, presumiendo que el impues
to adeudado es un porcentaje del capital, con un mínimo determinado, por ejemplo, teniendo en cuen
ta que corresponde, como en el caso anterior, agre
gar la sanción pertinente.

También es necesario tener presente que si se ad
vierte que el contribuyente persiste en su no cum
plimiento de la presentación de la declaración, puede suponerse que la determinación de la deuda y la sanción son inferiores a la que realmente hubie
ra debido pagar y que la situación habrá de variar en razón del tipo del impuesto adeudado y su co
rrespondiente declaración.

Evidentemente la excepcionalidad de la facultad impli
ca de por sí que debe ser ejercida por el Fisco con la mayor prudencia, evitando abusos que por la vía de la corrección judi
cial terminen carcomiendo y llevando al desuso la norma que au-

toriza la expedición de boletas de deuda con fundamento en esta presunción especialísima.

En este sentido resulta interesante mencionar el fallo de la Corte Suprema recaído en la causa "Sasetru" ya que aunque se refiere a impuestos nacionales puede llegar a resultar de aplicación en el orden provincial en virtud del órgano del cual emana.

Los principios que allí se sentaron fueron los si guientes"

- que las decisiones recaídas en los juicios ejecutivos y de apremios no son, como principio, susceptible de recursos ex traordinario, pues no revisten el carácter de sentencia definitiva en los terminos del artículo 14 de ley 48 (F. 263, 47, 265, 145, 266, 97).
- que la facultad del Fisco de requerir a quienes no presentan sus declaraciones juradas el pago provisorio de impues tos vencidos, debe interpretarse restrictivamente por constituir una excepción al principio que consagran los artícu los 23 y 24 en cuanto a ser impugnables por el contribuyen te las determinaciones de oficio.
- no cabe por ende excluir todo análisis respecto de la vigen cia del gravamen sobre cuya vase se hubiese formulado el re querimiento fiscal.

En definitiva la Corte no convalida la exigencia del tributo presunto, por haberse establecido la inexistencia material de la deuda, lo cual demuestra que aún la norma de apariencia más formal y automática esta sujeta a la revisión fundada en la razonabilidad.

Otras limitaciones, que surgen de jurisprudencia nacional sobre este punto, se refieren a la necesidad de que la intimación de pago al contribuyente haya sido válida, que no exista quebranto y que no medie inhabilidad de título que a pesar de no ser una excepción admisible debe ser considerada en razón de la restrictividad del instituto.

1.3. Falta de fidelidad.

En lo que se refiere al aspecto de la veracidad, se puede afirmar que la misma se reduce esencialmente al control de las declaraciones juradas presentadas ante el organismo fiscal.

Dicha etapa es la más compleja y la que presenta mayores inconvenientes en la Administración Fiscal, por la necesaria complejidad técnica de las cuestiones que se plantean.

Ello por cuanto la única solución para corregir el incumplimiento que implica una declaración insuficiente, sea esta falsa o incompleta, es llegar a la verdadera determinación de la obligación tributaria del contribuyente.

En consecuencia, si la Administración Fiscal prueba que una declaración es insuficiente, deberá poner en marcha, un sistema de control y establecer la realidad o aplicar promedios o estándares si es que estos últimos estuvieran autorizados legalmente.

Por ejemplo el Código Fiscal de la provincia de Corrientes en su artículo 33 señala: "...En las determinaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que en tal fin establezca la Dirección con relación a explotaciones de un mismo genero..." y luego expresa: "...Asimismo, dicho precio podrá establecerse mediante la aplicación de tablas de valuación elaborados por el mencionado organismo sobre la base de la información obtenida...". En este sentido, cabe recordar que en el orden nacional existe una normativa equivalente, prevista en el artículo 25 de la ley N° 11683.

Es conveniente señalar que el contribuyente no sólo está obligado a presentar las declaraciones juradas sino que además debe presentarlas en las condiciones que establece la ley por el monto íntegro del impuesto, pues la declaración jurada insuficiente es una forma de incumplimiento que admite la posibilidad de forzar la prestación correcta. En este supuesto la Administración Fiscal al comprobar la declaración de un impuesto inferior puede practicar los ajustes que correspondan y además perseguir el pago de las diferencias.

El cumplimiento forzado para el caso de declaraciones juradas insuficientes puede proceder respecto de dos clases de contribuyentes que presentan características diferenciales específicas: las empresas y los contribuyentes individuales que no llevan contabilidad. Desde ese punto de vista las empresas tienen un control extrafiscal, que se deriva de su obligación de registrar las operaciones de su giro, es decir la contabilidad. Esto significa que el monto de la obligación tributaria está estrictamente ligado a dicho registro contable.

En estas condiciones la exigencia de llevar registros cumple con el objetivo de hacer posible el seguimiento y comprobación de las actividades desarrolladas y de los resultados obtenidos por la empresa.

De lo expuesto surge en forma inexcusable que la condición esencial que deben tener los registros contables es la fidelidad o veracidad, tanto en lo concerniente al asiento de las operaciones como al resultado de las mismas.

En resumen, deben estar contabilizadas todas y cada una de las operaciones realizadas, y además deben estar respaldadas con la correspondiente documentación.

La función que cumplen los registros, en cuanto al control de veracidad, consiste en brindar un instrumento básico al contribuyente y al Fisco para demostrar la obligación real, en cuanto a la determinación de los impuestos, sirviendo así como medio probatorio.

En lo que respecta al método para el control de los registros puede consistir en el denominado "método de partida específica", o sea la comprobación de cada una de las partidas asentadas, en general y particular.

El incumplimiento de la obligación de veracidad se manifiesta en omisiones, asientos falsos, adulteraciones de resultados y demás conductas ilícitas. Por ello para contrarrestar los efectos que producen los actos señalados precedentemente, la Administración Fiscal debe contar con un sistema

de control, que le provea los medios para que pueda corregir las deficiencias de las declaraciones juradas, mediante los procedimientos administrativos de rectificación.

En lo que hace a las formas de infidelidad de las declaraciones juradas, si bien son muy diversas y de características variables, se pueden enumerar los siguientes:

- 1) discrepancias entre la declaración y los registros contables.
- 2) falsedad de los registros, por:
 - omisión de registros de operaciones realizadas;
 - registro de operaciones inexistentes,
 - operaciones falsas,
 - adulteración de resultados.
- 3) la adecuación ilegal de las operaciones a determinadas condiciones interpretativas favorables al contribuyente, por:
 - falta de normas precisas sobre la forma de aplicar la ley o de registrar operaciones;
 - abuso de interpretación.

El criterio básico debe ser el de controlar la fidelidad o veracidad de las declaraciones juradas, tanto en los casos de declaración insuficiente como de declaración incorrecta.

Ello por cuanto, como hemos dicho el contribuyente no sólo está obligado a presentar su declaración, sino que ade

más debe liquidar el monto íntegro del impuesto.

En lo que respecta a la declaración incorrecta, la Administración Fiscal procederá a la determinación de la obligación efectiva, a través de la rectificación correspondiente.

La declaración insuficiente y la incorrecta cualquiera sea su causa son una forma de incumplimiento que debe poner en marcha el mecanismo del cumplimiento forzado de la obligación tributaria.

1.4. Determinación de oficio.

Si se ha omitido la presentación de declaración jurada y no se recurre a la liquidación y cobro de la suma presunta o si la declaración presentada es impugnada por el Fisco, éste debe proceder a efectuar la determinación de oficio del tributo.

La determinación, en consecuencia procede cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada o la misma resultare inexacta, por falsedad o error en los datos o errónea aplicación de las normas fiscales.

La determinación de oficio puede efectuarse sobre base cierta, cuando la Administración esté a su juicio en condición de hacerlo o el contribuyente o responsable suministre todos los elementos probatorios de los hechos imponibles o, cuando la legislación establezca taxativamente los hechos y circunstancias que la Administración debe tener en cuenta para

la determinación.

En lo que respecta a la determinación sobre base presunta, ella sólo procederá si la Administración lo considera procedente o el contribuyente o responsable no proporciona los elementos de juicio para practicar la determinación sobre base cierta. En la determinación sobre base presunta se deben tener en consideración todo hecho y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible permitan inducir en cada caso particular su existencia o monto.

En un sentido amplio, presunciones son todas las conjeturas e indicios que permiten inducir el monto de la obligación tributaria incumplida, ya que partiendo de un hecho establecido se infiere otro que es consecuencia o se relaciona con aquél.

Por su naturaleza, las presunciones pueden ser de derecho ^{no} o legales. Las primeras/admiten prueba en contrario, o sea que tienen carácter definitivo. Las segundas admiten prueba en contrario, teniendo la carga de la prueba quien desee impugnar la presunción.

Por su ámbito, pueden ser generales o especiales. Las primeras sólo alcanzan a un grupo de contribuyentes, mientras que las segundas se aplican en los casos individuales identificados.

Por su origen, se distinguen las establecidas por ley o por la Administración Fiscal. Cabe señalar, en sentido es

tricto que el origen de las presunciones será siempre por ley y que la Administración Fiscal procederá siempre que este autorizada por la norma.

Por último, en cuanto a la función de las presunciones, cabe expresar que ellas pueden poseer un objeto y aspectos múltiples. En efecto como hemos visto, si el contribuyente ha omitido la presentación de declaración jurada, el mecanismo de presunción puede consistir en suponer que adeuda una cantidad igual a la última declarada o determinada. En otros casos las presunciones funcionan como una forma de inversión de la carga de la prueba, tal como cuando existe una manifiesta diferencia entre los registros contables y lo declarado, lo cual permite presumir la intención de defraudar, salvo prueba en contrario. Por último en el caso que estamos tratando son el medio de constituir la obligación fiscal o elementos de ella, cuando en una determinación de oficio se debe recurrir a ellas por carecer de otros datos.

Debemos hacer una especial referencia al mecanismo de estándares, en virtud de los cuales pueden aplicarse índices, parámetros o coeficientes, establecidos con carácter general y que en principio no deben admitir prueba en contrario, o sea que vienen a constituirse en presunciones de derecho.

El sentido del standard es estimar en forma aproximativa la materia imponible en relación a actividades similares cuando el contribuyente no fue vezaz.

Debe destacarse que este tipo de arbitrio demanda la realización de estudios de las declaraciones, fiscalización en profundidad y análisis de tipo macro y microeconómico que obviamente implican una intensa aplicación de recursos disponibles.

El standard se basa en la idea de que existen relaciones estables entre factores objetivos y controlables y la base imponible del impuesto, por ejemplo monto de gastos - montos de suel-
dos - comisiones pagadas - insumos críticos.

La corriente afirmación que en materia fiscal se invierte la carga de la prueba, debe ser cuidadosamente compatibilizada con el principio general de que la prueba incumbe a quien afirma, lo que tiene a su favor el valor de un requisito lógico y de equidad.

La aparente "inversión" no es más que una consecuencia -también de lógica jurídica- de la necesidad de aportar prueba contraria, en la acción defensiva, invalidando las afirmaciones iniciales, ya sea que éstas se funden en presunciones o prueba real.

Las sucesivas etapas del proceso tributario van produciendo necesariamente diferencias en la atribución de la carga de la prueba. En sede administrativa al determinarse la pre-
tensión fiscal, la prueba está a cargo del organismo recaudador, como obvia consecuencia del principio de la legalidad de gravamen, a menos que la ley no admita prueba en contrario y exista una presunción legal.

Ello no es más que otra aplicación de la máxima citada, de la prueba de las afirmaciones. Es así que el contribuyente se encuentra en el deber de probar el acierto de su declaración si la hubiere formulado, y de hacer frente al cotejo administrativo de la misma cuando se produce el proceso determinativo.

Como hemos dicho para facilitar, o en algunos casos permitir el cumplimiento de los fines legales, el legislador puede recurrir al establecimiento de presunciones simples, que solo se desvirtúan cuando su naturaleza lo permite y el interesado arrime suficiente prueba, en contrario. Distinto es el caso de las presunciones legales, donde razones generalmente técnicas descartan la posibilidad de alterar la apreciación legal con ninguna circunstancia de hecho; en estos casos no se trata realmente de una prueba por presunción legal, sino que por sus efectos es equiparable a una norma, con la obligatoriedad propia de esta condición.

Las presunciones del tipo simple provocan la inversión de la carga de la prueba, ya que poseen validez hasta tanto no resultan desvirtuadas y su fundamento reside en la dificultad para la prueba de ciertos hechos.

- Prueba.

En caso de que no esté prevista la aplicabilidad de las presunciones legales o especiales o que el contribuyente pueda desvirtuarlas por no ser presunciones de derecho, cabrá entonces proceder a la determinación de oficio

entendida como marco administrativo de la colisión entre el Fisco y el contribuyente.

A la determinación de oficio del tributo se llega a través de actos administrativos de menor entidad jerárquica, ejecutados por funcionarios sin facultades jurisdiccionales, mediante fiscalización.

Es de la máxima utilidad objetiva que el tratamiento de los hechos resulte adecuado desde la iniciación de la relación jurisdiccional, ya que en última instancia la síntesis legal habrá de producirse más allá de los excesos y defectos en que por equivocada concepción de sus intereses puedan incurrir los protagonistas materiales de la relación, Fisco y contribuyente.

Si dentro del marco normativo vigente, por la vía de la práctica administrativa se profundizara la solicitud y la producción de prueba, ello contribuiría a la mayor validez de las determinaciones de oficio, con la consiguiente racionalización de la secuencia jurisdiccional, por el aumento de conformidad del particular ajustado y porque sería poco lo agregable en instancias posteriores.

Concebido el proceso contencioso del impuesto como unidad sucesiva, en la medida que hayan sido aseguradas las debidas garantías, pueden ir siendo válidamente reconocidas en las instancias posteriores las conclusiones fácticas que las hayan precidido.

La fiscalización es el proceso preparatorio de la decisión jurisdiccional, en ese sentido tiene una asimilación con cualquier proceso de instrucción y es por eso que debe ser rodeado de todas las garantías para asegurar al contribuyente el amparo de su derecho, no solamente en lo sustancial sino también en todos los trámites previos que condicionan el resultado final.

Nada impide a la Administración la producción profunda de prueba y aunque ella termine siendo repetida en las instancias posteriores, si fue correctamente elaborada no tendrá porqué sufrir modificación alguna.

La facultad de solicitar orden judicial de allanamiento tiene por objeto permitir la realización de todos los actos corrientes en el proceso de verificación y fiscalización en aquellos casos que presentan dificultades de tipo material originadas en la resistencia o contumacia de los responsables y especialmente permite la obtención de pruebas en forma rápida y sorpresiva para evitar que el conocimiento anticipado de la acción fiscalizadora dé lugar a la maliciosa desaparición de elementos documentales.

La prudencia con que este tipo de medidas sea utilizada contribuirá a evitar que por reacción se produzcan limitaciones legales o judiciales a su alcance. Debe entenderse el allanamiento como un recurso extremo al que sólo cabe acudir cuando otros medios son inútiles para la obtención del fin legal.

Esta exigencia de prudencia debe ser completada con la razonabilidad ya que están en juego valores de alta jerarquía jurídica en cuanto a derechos individuales, por otra parte es también para los funcionarios actuantes una necesidad incluso personal de agotar los recaudos de prudencia y razonabilidad ya que de otro modo podrían llegar a incurrir en responsabilidades.

La intervención del magistrado exigida por la ley es directa consecuencia de ese matiz de excepción que rodea al procedimiento. De acuerdo con la reiterada práctica de los Tribunales, la intervención judicial no consiste en la sola emisión de la orden, sino que, aún respetando el derecho a la emisión de la orden que posee el Fisco, puede consistir en el análisis de las circunstancias y en el control antes de hacer lugar a la medida y durante su cumplimiento.

La función del juez consiste en analizar la razonabilidad de la relación de hechos anteriores a la decisión fiscal de solicitar la medida y en evaluar la posible mácula de derechos provocada por el ejercicio de la acción, razón por la cual se obliga a especificar el lugar y oportunidad de la medida.

Analizaremos seguidamente los medios de prueba, utilizables en las determinaciones de oficio, ordinarias sobre base cierta o presunta, como medidas para mejor proveer para mejorar la fiscalización, u ofrecidos por el contribuyente.

Pericial: En el contencioso del impuesto las constataciones materiales ocupan un lugar importantísimo ya que configuran los hechos impositivos. Para determinar la situación tributaria, individual, subjetiva y compleja, puede ser necesario recurrir a expertos que se expidan sobre las circunstancias particulares, propias de su conocimiento profesional y ajenos al del juez administrativo o judicial.

Documental: Obviamente es el medio probatorio por excelencia de la materia tributaria y no se presentan respecto de la prueba documental diferencias que la destaquen del régimen procesal común.

Testigos: Testigo es el tercero respecto de una controversia, que declara sobre hechos percibidos con sus sentidos.

Los hechos susceptibles de prueba testimonial deben ser conducentes, no notorios ni evidentes y posibles. Una importante limitación a la prueba testimonial resulta de la existencia de formas legales indispensables, en cuyo caso tales pruebas no pueden ser sustituidas por otras.

Aun cuando el sistema interpretativo vigente no valoriza rígidamente el rango de la prueba testimonial, ella siempre puede contribuir a sentar la verdad judicial sin dejar de reconocer las limitaciones propias del medio.

Informes: El pedido de informes tiene efectos complementarios de las otras pruebas; la prueba de informes sólo es

admisible con respecto a los hechos que surjan de registra-
ciones contable o documentales y no puede reemplazar a la prueba
de testigos pues de aceptarse este reemplazo se impedirá el
contacto directo que pueda efectuarse con la prueba testimo-
nial solicitando aclaraciones o repreguntas para llegar a la
averiguación de la verdad.

Prueba en el extranjero: Un terreno sumamente difi-
cultoso en cuanto a los medios hábiles para la producción de
prueba es de los hechos que transcurren en el extranjero.

Este punto no se encuentra claramente resuelto, ni
por ley ni por la jurisprudencia tributaria, aún cuando habiéndose
planteado varias soluciones posibles la decisión definiti-
vamente válida no ha sido producida, si bien quien está inte-
resado en la prueba en el exterior generalmente ofrece poner
a disposición de representantes del Fisco todos los medios pa-
ra poder efectivizarla.

Destaquemos, por último y en síntesis, que la dife-
rencia entre determinación de oficio sobre base cierta y sobre
base presunta, solo tendrá efectos prácticos en aquellas legis-
laciones que consagren la posibilidad de una determinación preferen-
cial cuando se trata de base cierta o que otorguen el carácter
de presunción de derecho a los indicios o que consagren estan-
dares con el mismo alcance.

V CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO

En el esquema que se ha venido desarrollando y especialmente en el Capítulo II, referido a la política de creación del riesgo efectivo, se ha puesto el acento en la imperiosa y trascendental necesidad de lograr que el incumplimiento posea consecuencias más gravosas, o sea el plus diferencial que tendrá a inducir al contribuyente al cumplimiento voluntario de sus obligaciones.

Esta mayor gravosidad está por completo desprovista de connotaciones éticas, lo cual no significa desconocerlas, sino que posee una naturaleza principalmente mecánica tendiente a lograr que por la vía de la diferencialidad resulte preferible evitar la situación de incumplimiento y riesgo.

El punto de partida para la diferencialidad deberá consistir, necesariamente en la previa equiparación financiera entre el contribuyente cumplidor e incumplidor, de modo que luego de la igualación se agregue la carga de la sanción.

Este aspecto de equiparación resulta esencial en situaciones inflacionarias en las cuales el solo transcurso del tiempo convierte a la omisión en rentable.

La contrapartida de la diferencialidad por la vía de la sanción consiste en recurrir a un sistema de bonificaciones que privilegien al contribuyente cumplidor del infractor, aún cuando debe señalarse que este tipo de soluciones

suele presentar grandes dificultades prácticas ya que, incluso, frente a la necesaria limitación de los beneficios su efecto puede ser contraproducente al llegar a resaltar la inequidad involuntaria de los resultados respecto de unos y de otros.

1. Reparación.

Con el objeto de lograr la reparación, o sea la colocación del contribuyente en la misma situación financiera en que hubiera debido estar de no haber mediado su incumplimiento, los dos medios específicos son la aplicación de actualizaciones e intereses resarcitorios por la deuda omitida.

1.1. Actualizaciones.

Las actualizaciones son aquellas modificaciones del valor pecuniario de la obligación, producidas en razón del tiempo de demora en el pago, que tienen la misma naturaleza del impuesto no pagado, y que resultan de la aplicación de un índice de corrección.

Se destaca que para preservar el concepto de identidad entre impuesto y actualización, el cálculo de las mismas debe evitar cuidadosamente todo tipo de exceso que vaya más allá de la auténtica reposición del valor real de la deuda, ya que de lo contrario podría aducirse que el mecanismo implica una suerte de penalización.

El riesgo de un argumento que procurara atribuirle

carácter penal a la actualización consistiría en que luego de allí pretendería deducirse la necesidad de establecer la culpa en la mora y los demás elementos de excusabilidad propios de la materia penal, lo cual desvirtúa por completo la naturaleza real y la función del instituto.

1.2. Intereses resarcitorios.

Son los importes que corresponde abonar por el incumplimiento de la obligación tributaria para resarcir el daño financiero sufrido por el erario público.

Estos intereses, por su naturaleza financiera proceden en forma automática sin necesidad de interpelación por parte del Fisco y constituyen una consecuencia directa de la mora.

Por ello ciertos recientes atisbos jurisprudenciales que vinculan el curso de los intereses con las particularidades subjetivas de la situación, afectan por completo el sentido y la letra de las normas legales, pues de ellas surge nítidamente el carácter absolutamente objetivo de esta reparación financiera. Anteriormente y por muchos años existió en el orden nacional el problema de la naturaleza jurídica de dicho instituto. Cabe así recordar su anterior denominación de "recargos" donde algunos autores entendían que tal naturaleza era de carácter penal, correspondiéndole por lo tanto el régimen de la sanción penal.

— Actualmente dicho conflicto esta superado perfectamente y los intereses aparecen definidos como resarcitorios.

Al referirnos a este último concepto, es simplemente, decir que procuran resarcir al Fisco de la privación de esos fondos que han permanecido en poder del contribuyente.

Por último cabe señalar que los intereses resarcitorios se deben incorporar dentro del concepto de "accesorios" cuando se produce tal mención legal.

Del mismo modo que se mencionó respecto de las actualizaciones, se debe tener en cuenta que para preservar la naturaleza resarcitoria de los intereses se debería evitar que superen en exceso los niveles corrientes en el mercado y en la jurisprudencia, pues de lo contrario se facilita el razonamiento de quien pretenda atribuirles naturaleza penal.

2. Agravación.

Este es el aspecto que auténticamente viene a configurar el plus diferencial, a que se ha aludido, como agravamiento de la situación del contribuyente y en definitiva es el verdadero costo del incumplimiento.

La violación de las normas del ordenamiento fiscal, trae como consecuencia la posibilidad que el infractor sea remitido imponiéndole sanciones que induzcan al cumplimiento voluntario y tiendan a evitar infracciones futuras.

- La sanción típica que corresponde a estas infracciones fiscales son las multas, o sea sanciones pecuniarias que se imponen por el incumplimiento de una obligación fiscal formal o material.

2.1 Sanciones y penas (sumarios).

Una cuestión largamente debatida es la referida a la diferencia entre sanción y pena, entendiendo que las sanciones pueden resultar de la responsabilidad objetiva por el incumplimiento y hasta en algunos casos son de aplicación automática, mientras que la pena por su propia naturaleza conduce a la necesidad de valorar los aspectos subjetivos, anímicos y circunstancias que rodean la conducta infractora.

Sin dejar de reconocer que en el esquema que venimos desarrollando cobra especial importancia la automaticidad, en cuanto permite una aplicación rápida y masiva del plus diferencial, debemos destacar que a nuestro entender tal distinción si fuere meramente terminológica no posee efectos prácticos pues la revisión judicial no habrá de tener en cuenta la denominación sino la real estructura jurídica de la norma y su relación con el conjunto legal vigente.

Veremos seguidamente las particularidades del procedimiento administrativo que debe cumplirse para la imputación de los ilícitos fiscales. En efecto mediante el trámite sumarial se procura verificar, formalizar, constatar los hechos a los que luego se encuadrarán en la norma legal respectiva.

El sumario tiende a tipificar la conducta del contribuyente para que luego de constatados todos los elementos de hecho se pueda aplicar la norma legal respectiva.

Cabe señalar que la audiencia y participación del contribuyente a efectos de su descargo es indispensable para cumplir con la exigencia del debido proceso legal, que se encuentra amparado constitucionalmente, dependiendo la oportunidad de ello de la naturaleza objetiva o subjetiva de la infracción.

Con relación al tema de las pruebas, no existe limitación en cuanto a los medios de prueba que puede utilizar el contribuyente, por lo que debe entenderse que son todos los admisibles en derecho.

Cabe señalar que aún cuando el contribuyente fuera declarado rebelde en cualquier momento puede reasumir su intervención en el sumario y continuar la actuación como parte, pues siempre la actuación debe sustanciarse conforme a derecho, aún en ausencia del rebelde, por cuanto tal situación no impide la producción de las pruebas pertinentes.

En cuanto a la política normativa, en materia sancionatoria o penal, destaquemos que debe tenerse en cuenta el medio social donde se aplicará el régimen represivo.

La severidad de las sanciones se justifica, en un medio de alto cumplimiento, para ejemplarizar y asegurar la continuidad de la buena conducta.

En los de bajo nivel de cumplimiento no hay rechazo ético y mas que castigar fuertemente a alguno, debe tratar de alcanzar el mayor número, aunque sean con sanciones leves pero rapidamente aplicadas y eficaces, revalorizando la importante función correctora que corresponde a las multas por infracciones formales, teniendo en cuenta que ellas son más susceptibles de masificación que las correspondientes a infracciones materiales.

La sanción debe tener una graduación adecuada, suficiente como para que su representación prospectiva desaliente la comisión de la infracción, pero no tan gravosa como para que resulte repulsiva al criterio social que habrá de incidir subjetivamente en la decisión del juzgador.

No resulta conveniente que la norma contenga parámetros dentro de los cuales debe graduarse la pena, pues conduce a uno de dos resultados y ambos negativos, o se cae en una rutinaria aplicación de un punto cualquiera de la escala, con lo que se desvirtúa la graduabilidad, o se pierde automaticidad y cada caso exige un análisis tan circunstancial que afecta toda posibilidad de aplicación masiva.

Las sanciones más severas deberían reservarse para los incumplimientos más difíciles de detectar, como un modo de compensar, paralelamente el costo administrativo y de oportunidad insumido por el caso.

2.2. Multas por infracciones a los deberes formales y materiales.

Multas formales:

Son las que se aplican por la violación a las leyes impositivas, reglamentos del Poder Ejecutivo, u otras disposiciones que establezca la Administración Fiscal para la determinación de la obligación tributaria y tendientes a verificar y fiscalizar su cumplimiento.

En este caso el bien jurídico tutelado es la Administración³, en abstracto, y poseen cierto grado de objetividad que permite soslayar la necesidad de considerar los aspectos intencionales de la conducta del infractor.

Es decir nos encontramos frente a un conjunto de disposiciones contenidas en los Códigos Fiscales y leyes tributarias complementarias tendientes a asegurar la adecuada determinación y percepción de los tributos.

La propia jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires en la causa "Allegreti, Héctor" de fecha 10-8-80 caracteriza a estas infracciones, en cuanto a su naturaleza, en objetivas ya que responden a la desobediencia del contribuyente frente a las obligaciones que se le imponen en los Códigos, o las que emanan de disposiciones de autoridad de aplicación.

A modo de ejemplo se citan las siguientes infracciones que son violatorias de los deberes formales:

- a) la demora en la presentación de las declaraciones juradas,
- b) el hecho de no haber presentado la boleta de pago del impuesto juntamente con la declaración jurada,
- c) la omisión de declarar el cese de actividades,
- d) el otorgamiento de escrituras por el escribano sin la previa liberación de la Dirección de Rentas, que acrediten el cumplimiento de las respectivas obligaciones fiscales,
- e) incumplimiento de requerimientos, etc.,

Multas materiales:

Son las que se aplican por incumplimiento de los deberes sustanciales del pago del tributo. En este caso el bien jurídico tutelado es el patrimonio del Estado, propiamente dicho.

En lo que respecta a las sanciones por infracciones a estos deberes materiales, cabe señalar que el elemento de subjetividad intencional cobra especial significación en caso de que se les atribuya naturaleza penal y en consecuencia se trata de limitar su aplicación de modo automático y objetivo.

Estas infracciones se manifiestan en los siguientes tipos básicos:

- omisión: consiste en la falta de ingreso, no dolosa, del tributo;

- defraudación: falta de ingreso del tributo, mediante intencionalidad dolosa, ya sea directa o presunta;
- omisión de cumplimiento de la obligación de actuar como agente de retención; y
- omisión fraudulenta del ingreso de sumas retenidas.

Resulta ilustrativo, lo que la Corte Suprema tiene dicho en materia de retención fraudulenta de impuesto "...que al introducir el término "fraudulentamente", como calificativo de la acción, explicitó normativamente un elemento material, el fraude, y dejó en claro la improcedencia de aplicar una multa penal fiscal por la simple comprobación objetiva de la falta de ingreso en término de los impuestos retenidos y que la mentada calificación requiere de hechos externos, tales como la maniobra, ardid, ocultación o engaño, aptos como para inducir en error, en el caso al Fisco" (Usandizaga, Perrone y Julianera S.R.L. fallo del 5-10-81) y también en "Parafina del Plata" (271:298):, donde dijo "...no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo, en relación con el principio fundamental de que sólo pueda ser reprimido quién sea culpable, es decir, aquél a quién la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente".

Se han efectuado estas citas por cuanto reflejan la

posición de la Corte, en una materia tan extremadamente grave e ilícita como es la retención no ingresada y que sin embargo es resuelta con benignidad, lo cual permite inducir el marco de referencia extrapolable para tipos penales menos graves.

VI RECURSOS

Aún cuando la cuestión de los recursos es ajena al cumplimiento forzado de la obligación tributaria, que venimos desarrollando, efectuaremos una muy breve y somera referencia a este aspecto de la relación Fisco - Contribuyente al simple efecto de dejar completado el aspecto temático.

- Los conflictos entre la Administración y el Contribuyente.

Nos encontramos frente a una relación, que por su características encuadra jurídicamente dentro de los denominados "procedimientos especiales" pero en principio no pierde la vinculación con el denominado "procedimiento administrativo", ya que supletoriamente le son de aplicación las normas contempladas en dicha rama general.

En dicha relación puede resultar que la Administración Fiscal, en ejercicio de sus facultades cometa errores o excesos. Ante tales situaciones, el contribuyente debe contar con las garantías suficientes que lo amparen en su derecho a disentir con lo realizado por la Administración Fiscal y a tener la oportunidad de expresar esa disconformidad, o sea el derecho a ser oído.

Entonces, desde el momento en que el contribuyente, en el ejercicio de su legítimo derecho exprese esa disconformidad con lo obrado por la Administración Fiscal estará plan-

teando un conflicto de intereses y la consecuente controversia.

En ese orden de ideas podemos señalar que en materia de recursos son de aplicación, los de reconsideración, jerárquico y en general los comprendidos por el principio de revocabilidad de los actos administrativos.

A efectos de delimitar la esfera que corresponde en materia tributaria, se señala:

a) En la etapa del registro de contribuyente, la Administración Fiscal toma conocimiento de la omisión de inscripción de un contribuyente y seguidamente se le requiere el cumplimiento. A partir de este momento el contribuyente tiene la posibilidad de ser oído y de interponer recursos en caso de que sus derechos hubieran sido vulnerados. Generalmente el proceso termina en vía administrativa, ya sea por que el contribuyente se allana para suplir la omisión o justifica su incumplimiento. También este tipo de supuesto se agota por lo general en sede administrativa.

b) La etapa de verificación de información, comprobación de la fidelidad o veracidad de las declaraciones juradas, posee mayor complejidad técnica que la anterior. Es decir que en este supuesto

existen mayores probabilidades de discrepancias entre lo resuelto por la Administración y la posición del contribuyente, por lo que debe preverse la posibilidad del conflicto y la forma de resolverlo.

- Procedimiento para resolver controversias.

Este punto tiene especial importancia, porque se trata de armonizar las garantías al contribuyente con la agilidad del procedimiento de control.

Se puede señalar que las controversias se desarrollan en dos niveles principales: administrativo (propriadamente procedimiento); y judicial-contencioso (proceso).

En sentido estricto sólo la resolución recaída en el proceso judicial será la que decidirá con fuerza de verdad legal y cosa juzgada irrecurable, originada en fueros independiente e imparciales.

Es importante resaltar que los procedimientos ventilados en sede administrativa se constituyen en antecedentes de las etapas judiciales posteriores, si la Administración y el contribuyente no logran un acuerdo, pues para llegar a la sede judicial se debe agotar la instancia administrativa.

También es necesario acotar que la existencia de los Tribunales Fiscales tiene básicamente por objeto atenuar el principio de solve et repete y permitir un de-

bate de profundidad técnica fuera de la órbita de la Administración activa.

Los recursos se pueden entender, en sentido amplio como todos los medios de protección al alcance del administrado para impugnar los reglamentos, actos y hechos administrativos que lo afectan y en general para defender sus derechos, respecto de la administración pública.

- Recursos judiciales y administrativos.

Anteriormente habíamos diferenciado "procedimiento" de "proceso", entonces cabría hacer lo mismo en cuanto a los recursos que correspondan a la esfera administrativa y los de la judicial. Los recursos existentes contra la actividad administrativa se dividen en:

- a) judiciales que tramitan ante un tribunal de justicia, imparcial e independiente, de acuerdo al sistema constitucional argentino.
- b) administrativos, que tramitan ante autoridades administrativas u otras que ejerzan función administrativa y, deben ser resueltos por éstas

- Diferencias

Estos recursos difieren por:

- 1) La autoridad que los decide:

- Recursos judiciales : Juez
- Recursos administrativos: Funcionario Administrativo.

2) Naturaleza de la función:

- Juez : Función Jurisdiccional.
- Funcionario Administrativo : Función Administrativa.

3) El caracter en que actúa el que los decide:

- Juez : tercero imparcial, ajeno a la contienda.
- Funcionario Administrativo : más envuelto en la contienda.

4) Derechos que protegen:

- Recursos Judiciales : Derechos Subjetivos.
- Recursos Administrativos : Derechos Subjetivos e intereses legítimos aún de carácter general.

5) Naturaleza del Acto Decisorio:

- Recurso Judicial : Sentencia
- Recurso Administrativo : Acto administrativo.

6) La Recurribilidad de la Decisión

Impugnación Judicial

- Recurso Administrativo : Otros Recursos Administrativos

- Recursos Judiciales : Otros Recursos Judiciales.

Este tipo de recursos son los denominados "reglados" es decir normados, y generalmente los recursos que se deducen en el orden provincial, atacan las resoluciones que determinan impuestos y accesorios, en forma cierta o presuntiva, las que se dictan en reclamos por repetición de impuestos y las que aplican multas.

- El Cumplimiento Forzado en los Códigos Provinciales.

A modo de ejemplo se tendrán en cuenta para la confección de un cuadro comparativo de los institutos más abajo señalados, los Códigos Fiscales de la Provincia de

La Pampa	t.o. 1978
Santa Fe	t.o. 1980
Chubut	t.o. 1967 y sus modificaciones.
Entre Rios	t.o. 1982
Buenos Aires	t.o. 1980

VII NOTA FINAL

Conforme surge de lo expuesto, la función de cumplimiento forzado de la obligación tributaria constituye un subsistema armónico e integrado, que posee la doble característica de obtener la reparación integral de lo omitido y simultáneamente, por la virtualidad de su acción, contribuye al mejoramiento progresivo de las conductas generales en medios de bajo nivel de cumplimiento, tendiendo a erradicar el incumplimiento impune y creando condiciones permanentes de riesgo.

En las páginas y comentarios anteriores se ha trabajado sobre la base de los Documentos mencionados en la nota inicial, procurando referirlos a la normativa provincial vigente. Dado que estas disposiciones no son estrictamente uniformes, aunque guardan sustancial analogía, hemos utilizado fórmulas y expresiones englobantes que en general resultan válidas respecto de la mayoría de las legislaciones locales.

Deseamos destacar, por último, que si bien algunos aspectos de esta concepción administrativa pueden encontrar obstáculos en la interpretación constitucional, en la legislación o en la jurisprudencia, el esquema, en lo esencial, puede encuadrar sin necesidad de reforma, en la mayoría de los marcos legislativos provinciales y en consecuencia su utilización provechosa dependerá básicamente de la voluntad de ponerlo en práctica.

DE LA PROVINCIA DE:	ACTUALIZACIONES	INTERESES	MULTAS	EMBARGO	AUXILIO DE LA FUERZA PUBLICA	EJECUCION FISCAL
LA PAMPA (t.o. 1978)	54, 55	35	36, 37, 38, 40, 41 y 42	80	33. inc. e)	52, 77, 78, 79
SANTA FE (t.o. 1980)	23, 31	32	33, 34, 35, 38, 40, 41, y 42	64, 65, 66, 67, 68 y 69	30 inc. e)	57, 58, 59, 60 y 61
CIUBUT (t.o. 1967 y sus modificacio- nes)	28	48	29, 30, 31, 33, 34, 35, 36 y 37		26 inc. e)	59, 60, 61 y 62
ENTRE RIOS (t.o. 1982)	74, 75, 77, 78, 79 80, 81 y 82	77, 78, 79, 80, 81	33, 34, 35, 36, 37 38, 39, 40 y 41	121	11 inc. 6°	112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120
BUENOS AIRES (t.o. 1980)	51, 52, 53 y 55	54, 56, 57, 58, 59, 60, 61	35, 36, 37, 38, 39 41, 42 y 43	11	32 - i, 2	63

APENDICE

REGIMEN DE
ACTUALIZACIONES

CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA
DE LA PAMPA

(t.o. 1978)

De la actualización de los créditos a favor del Estado y de particulares
Créditos susceptibles de actualización.

Artículo 54: Los créditos a favor del Estado y a favor de los particulares emergentes de impuestos, tasas, contribuciones, anticipos, retenciones, cuotas y multas, serán actualizados en los casos, forma y condiciones que se establezcan en los artículos siguientes.

Aplicación.

Artículo 55: Los créditos a favor del Estado serán actualizados si permanecen impagos una vez transcurrido el mes calendario inmediato siguiente al de su exigibilidad.

En los casos en que se abonaren los tributos o sanciones sin la actualización correspondiente, este monto también será susceptible de la aplicación de este régimen legal.

La actualización procederá automáticamente y sin necesidad de interposición alguna. Esta obligación subsistirá no obstante la falta de reserva por parte del Fisco al recibir algún pago y mientras no se haya operado la prescripción de la deuda original.

REGIMEN DE
ACTUALIZACIONES

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA
DE SANTA FE

(t.o. 1980)

Actualización de
deuda.

Art. 31. — Toda deuda por impuestos, tasas, contribuciones y otras obligaciones fiscales, como así también los anticipos, retenciones, percepciones y multas, que no se efectúan hasta el último día del segundo mes calendario siguiente a las plazos establecidos al efecto, será actualizada automáticamente y sin necesidad de interpelación alguna, mediante la aplicación del coeficiente correspondiente al período comprendido entre la fecha de vencimiento y la del pago, computándose como mes entero las fracciones de mes.

La actualización procederá sobre la base de la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, elaborado por el INDEC, producida entre el mes en que debió efectuarse el pago y el penúltimo anterior a aquel en que se lo realice.

A tal efecto, será de aplicación la tabla que a los mismos fines elabore la Dirección General Impositiva de la Nación.

El monto de actualización correspondiente a los anticipos, retenciones y percepciones, no constituyen créditos a favor del contribuyente o responsable contra la deuda del mismo al vencimiento de este, salvo en los casos en que el mismo no fuera adeudado.

Igual tratamiento se aplicará a las cuotas de convenios de pago incumplidas a sus respectivos vencimientos y que no fueran abonadas dentro de los sesenta (60) días corridos, sin perjuicio de las facultades acordadas a la Dirección Provincial de Rentas en el último párrafo del artículo 47 de este Código.

Este artículo no rige para las deudas por impuesto inmobiliario y por patente única sobre vehículos.

REGIMEN DE
ACTUALIZACIONES

CODIGO FISCAL DE LA

PROVINCIA DE

ENTRE RIOS

(t.o. 1982)

Art. 74º — Toda deuda por impuestos, tasas, contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también los anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen hasta el último día del segundo mes calendario siguiente a los plazos establecidos al efecto, será actualizada automáticamente y sin necesidad de interpelación alguna.

Art. 75º — La actualización procederá sobre la base de la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, elaborado por el INDEC, producido entre el mes en que debió efectuarse el pago y el penúltimo mes anterior a aquél en que se lo realice. A tal efecto se computará como mes entero las fracciones de mes.

Art. 76º — El monto de la actualización correspondiente a los anticipos, pagos a cuenta, retenciones y percepciones, no constituye crédito a favor del contribuyente o responsable contra la deuda del tributo al vencimiento de éste, salvo en los casos en que el mismo no fuera adeudado.

Art. 77º — Cuando el monto de la actualización y/o intereses no fuera abonado al momento de ingresar el tributo adeudado, constituirá deuda fiscal y le será de aplicación el presente régimen legal desde ese momento hasta el de su efectivo pago, en la forma y plazos previstos para los tributos.

Art. 78º — La actualización integrará la base para el cálculo de las sanciones e intereses previstos en este Código.

Art. 79º — Las deudas actualizadas conforme con lo dispuesto en los artículos anteriores, devengarán en concepto de interés el uno (1) por ciento mensual, el cual se abonará juntamente con aquéllas, sin necesidad de interpelación alguna.

El interés se calculará sobre el monto de la deuda resultante y por el período sujeto a actualización.

La obligación de pagar los intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la Dirección al recibir el pago de la deuda principal y sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por infracciones.

Art. 80º — Por el período durante el cual no corresponda la actualización conforme lo expuesto en el artículo 74º y por el mes en que se efectúa el pago o su inmediato anterior, las deudas devengarán un interés mensual del diez por ciento (10%).

Art. 81º — La Dirección podrá modificar las tasas de interés previstas en los artículos 79º y 80º.

Art. 82º — En los casos en que los contribuyentes o responsables solicitaren la devolución, acreditación o compensación de importos abonados indebidamente en exceso, si el reclamo fuere procedente, se recuperará la actualización

desde la fecha de aquel y hasta el momento de notificarse la resolución que disponga la devolución o compensación.

El índice de actualización se aplicará de acuerdo con lo previsto en el artículo 75º.

REGIMEN DE
ACTUALIZACIONES

CODIGO FISCAL DE LA
PROVINCIA DE
BUENOS AIRES
(t.o.1980)

Art. 51. - Toda deuda por impuestos, tasas, contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también los anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen hasta el último día del segundo mes calendario siguiente a los plazos establecidos al efecto, será actualizada automáticamente y sin necesidad de interpolación alguna, mediante la aplicación del coeficiente correspondiente al período comprendido entre la fecha del vencimiento y la de pago, computándose como mes entero las fracciones de mes.

Art. 52. - La actualización procederá sobre la base de la variación del índice de precios mayoristas, nivel general, elaborado por el I.N.D.E.C. producida entre el mes que debió efectuarse el pago y el penúltimo mes anterior a aquel en que se lo realice.

A tal efecto, será de aplicación la tabla que a los mismos fines elabora la Dirección General Impositiva de la Nación.

Art. 53. - El monto de la actualización correspondiente a los anticipos, pagos a cuenta, retenciones y percepciones, no constituye crédito a favor del contribuyente o responsable contra la deuda del tributo al vencimiento de éste, salvo en los casos en que el mismo no fuere adeudado.

Art. 55. - La actualización integrará la base para el cálculo de las sanciones e intereses previstos en este código.

I N T E R E S E S

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA

DE

L A P A M P A

(t.o. 1978)

Mora en el pago. Intereses.

Artículo 35: La falta de pago en los términos establecidos en este Código o en leyes especiales de los impuestos, tasas y contribuciones y sus adicionales, salvo régimen especial, hace surgir sin necesidad de interposición alguna la obligación de abonar sobre las sumas adeudadas y conjuntamente con las mismas, un interés superior en dos puntos al interés del tipo corriente que cobra el Banco de La Pampa por descuentos.

Cuando el importe de tales obligaciones fiscales haya sido reducido como consecuencia de la devaluación monetaria, conforme a las normas que autorizan tal medida, la tasa de interés será del 0,8% mensual.

En ambos casos, se computarán con 0 mes entero, las fracciones de mes.

La obligación de pagar los intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la Dirección al recibir el pago de la deuda principal.

I N T E R E S E S

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA

DE

SANTA FE

(t.o. 1980)

Mora en el pago.
Intereses.

Art. 32. — Las deudas actualizadas conforme con lo dispuesto en el artículo anterior, devengarán en concepto de interés el uno por ciento mensual, el cual se abonará juntamente con aquellas, sin necesidad de interpolación alguna.

El interés se calculará sobre el monto de la deuda resultante, desde la fecha del comienzo de la actualización hasta aquella que se pague.

La obligación de pagar los intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la Dirección al recibir el pago de la deuda principal y sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder a los infractores.

Por el período durante el cual no corresponde la actualización conforme lo previsto en el art. 31, las deudas devengarán un interés mensual del doce por ciento.

El tipo de interés a aplicar, según el caso, se computará aun cuando se trate de obligaciones determinadas por la Dirección desde la fecha en que debió efectuarse el pago hasta aquellas en que el mismo se efectúa o se disponga su cobro judicial.

La obligación de pagar el interés subsiste, no obstante la falta de reserva por la Dirección al recibir el pago de la deuda principal.

A todos los efectos, la obligación del interés se considerará como accesoria de la obligación fiscal.

En los casos de conversiones de pago este interés se liquidará hasta la fecha de formalización del mismo.

I N T E R E S E S

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA

DE

ENTRE RIOS

(t.o. 1982)

VER REGIMEN DE
ACTUALIZACIONES
ARTICULOS 77, 78,
79, 80 y 81

I N T E R E S E S

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA

DE

BUENOS AIRES

(t.o.1980)

Art. 54. - Cuando el monto de la actualización y/o intereses no fuera abonado al momento de ingresar el tributo adeudado, constituirá deuda fiscal y se será de aplicación el presente régimen legal desde ese momento hasta el de su efectivo pago, en la forma y plazos previstos para los tributos.

Art. 55. - Las deudas actualizadas conforme con lo dispuesto en los artículos anteriores, devengarán en concepto de interés el uno (1) por ciento mensual, el cual se abonará juntamente con aquéllas, sin necesidad de interpolación alguna.

El interés se calculará sobre el monto de la deuda resultante, desde la fecha del comienzo de la actualización hasta aquélla en que se pague.

Art. 57. - Por el período durante el cual no corresponde la actualización conforme lo previsto en el art. 51 las deudas devengarán un interés mensual del doce (12) por ciento.

Art. 58. - La obligación de pagar los intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la autoridad de aplicación al recibir el pago de la deuda principal y sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por infracciones.

Art. 59. - Si la mora, además, encuadra dentro de alguna de las conductas punibles, deberá ser materia de sumario y sanción, en su caso, por proceso separado.

Art. 60. - Cuando el contribuyente o responsable fuera deudor de gravámenes, su actualización, intereses o multas por diferentes años fiscales y efectuara un pago, sin imputarlo, la autoridad de aplicación podrá imputarlo al pago de la deuda fiscal correspondiente al año más remoto, cualquiera sea el gravamen de que se trate, comenzando por los intereses y multas.

Art. 61. - La autoridad de aplicación podrá compensar de oficio los saldos acreedores, cualquiera sea la forma o procedimiento en que se establezcan con las deudas o saldos deudores de gravámenes declarados por los contribuyentes o responsables o determinados por la autoridad de aplicación, comenzando por los más remotos, salvo excepción de prescripción y aunque se refieran a distintas obligaciones impositivas.

Se deberá compensar en primer término los intereses, continuando con las multas y los gravámenes y su actualización, en este orden.

M U L T A S

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA

DE

LA PAMPA

Infraacción a los deberes formales. Multa.

Artículo 36: Los infractores a los deberes formales establecidos en este Código o en otras leyes fiscales especiales y sus decretos reglamentarios, así como a las disposiciones administrativas de la Dirección tendientes a requerir la cooperación de los contribuyentes, responsables o terceros en las tareas de verificación y fiscalización de las obligaciones impositivas de conformidad con el Artículo 31 de este Código u otras normas contenidas en leyes fiscales especiales, serán reprimidos con multas cuyos topes máximos y mínimos serán establecimientos por la Ley Impositiva.

Omisión. Multa.

Artículo 37: Constituirá omisión y será reprimido con multa graduable desde un 25% hasta un 200% del monto de la obligación fiscal omitida, el incumplimiento culpable total o parcial, de las obligaciones fiscales.

No incurrirá en omisión ni será pasible de la multa, quien deje de cumplir total o parcialmente una obligación fiscal por error excusable en la aplicación al caso concreto de las normas de este Código o de las leyes fiscales especiales.

Defraudación. Multa.

Artículo 38: Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multa de una hasta diez veces el impuesto por el que, total o parcialmente se defraude al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal:

- a) los contribuyentes, responsables y terceros que realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o en general cualquier maniobra con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones fiscales que les incumben a ellos o a otros sujetos;
- b) los agentes de retención que mantengan en su poder impuestos retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron hacerlos ingresar al Fisco, salvo que prueben la imposibilidad de efectuarlos por fuerza mayor o disposición legal judicial o administrativa.

Remisión de multas.

Artículo 40: La multa del artículo 37 sólo será de aplicación cuando existiere intencionalidad, actuaciones o expedientes en trámite, vinculados con la situación fiscal de contribuyentes o responsables.

En los casos de infracciones a los deberes formales o de simple omisión, que impliquen culpa leve de los infractores, las multas pertinentes podrán ser remitidas total o parcialmente.

Plazo para el pago de las multas.

Artículo 41: Las multas por infracciones a los deberes formales, omisión o defraudación fiscal, serán aplicadas por la Dirección y deberán ser satisfechas por los responsables, dentro de los quince días de quedar notificada y firme la resolución respectiva.

La acción para imponer multas por infracciones a las obligaciones y deberes fiscales, así como las multas ya aplicadas a las personas físicas se extinguen por la muerte del infractor, beneficio que no alcanza a los intereses previstos en el artículo 35.

Sumario previo a la aplicación de multas por defraudación.

Artículo 42: La Dirección antes de aplicar las multas establecidas en el artículo 36, dispondrá la instrucción de un sumario notificando al presunto infractor y emplazándolo para que en el plazo de quince días alegue su defensa y ofrezca y produzca las pruebas que hagan a su derecho. Vencido este término la Dirección podrá disponer que se practiquen otras diligencias de prueba o cerrar el sumario y dictar resolución. Si el sumariado notificado en legal forma no compareciera en el término fijado en el párrafo anterior, se procederá a seguir el sumario en rebeldía.

Las multas establecidas en los artículos 36 y 37 serán impuestas de oficio por la Dirección.

M U L T A S
CODIGO FISCAL DE LA
PROVINCIA DE
SANTA FE

(t.c. 1980)

Infraacciones a los deberes formales.

Art. 33. — Los infractores a los deberes formales establecidos en este Código o en Leyes Fiscales Especiales, así como a las disposiciones administrativas de la Dirección tendientes a requerir la cooperación de los contribuyentes, responsables o terceros, en las tareas de verificación y fiscalización de las obligaciones impositivas, de conformidad con el artículo 28 de este Código y otras normas contenidas en Leyes Fiscales Especiales serán reprimidos, salvo régimen especial, con multas de mil (1.000) y quinientos mil (500.000) pesos sin perjuicio de lo establecido por los artículos 31 y 32 y de las multas que puedan corresponder por omisión o defraudación fiscal.

Carácter y cálculo de la multa.

Esta multa será de carácter administrativo, y su monto deberá ser determinado por sumas fijas, previo análisis del comportamiento fiscal observado por el contribuyente y el grado de reiteración de la infracción. En ningún caso deberá ser coligado en proporción a la obligación principal.

Omisión, Omisión y penalización.

Art. 34. — Constituirá omisión y será reprimido con multas graduables desde un 10% a otro tanto del monto de la obligación fiscal omitida, salvo régimen especial, el incumplimiento culpable, total o parcial, de las obligaciones fiscales.

Error Excusable.

No incurrirá en omisión ni será pasible de la multa, quien deje de cumplir total o parcialmente una obligación fiscal por error excusable en la aplicación al caso concreto de las normas de este Código o de las leyes fiscales especiales, o por error material; pero dicho error no lo eximirá del pago de los resarcitorios por mora. En tal supuesto la Dirección mediante Resolución fundada expondrá las causas que originan la infracción y los motivos que hacen el error excusable.

Defraudación, Defraudación, cálculo y penalización.

Art. 35. — Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas de uno a diez veces el impuesto en que se defraudara al fisco, salvo régimen especial, sin perjuicio de

la responsabilidad criminal por delitos comunes, los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, sustracción, omisión, simulación, ocultación o en general, cualquier maniobra con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones fiscales que les incumben a ellos o a otros sujetos.

Incurrirán también en defraudación fiscal y serán reprimidos con las mismas multas establecidas en el párrafo anterior, los agentes de retención que mantengan en su poder impuestos retenidos después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al fisco, salvo que prueben la imposibilidad de hacerlo por fuerza mayor o disposición legal judicial o administrativa.

La defraudación fiscal se considerará como consumada, cuando se hayan realizado los hechos o maniobras indicadas en el párrafo primero, aunque no haya vencido todavía el término en que debieron cumplir las obligaciones fiscales.

Multas, Aplicación y pago.

Art. 36. — Las multas por infracciones a los deberes, omisión o defraudación fiscal serán aplicadas por la Dirección y deberán ser satisfechas por los contribuyentes o responsables dentro de quince días de quedar notificada y firme la resolución respectiva.

La actualización integrará la base para el cálculo de las sanciones e intereses previstos en este Código.

Notificación de las multas.

Art. 40. — Las resoluciones que apliquen multas o que declaren la inexistencia de las infracciones presuntas, deberán ser notificadas a los interesados con transcripción de la parte resolutive.

Multas a personas jurídicas.

Art. 41. — En los asuntos referentes a personas jurídicas o asociaciones, se podrá imponer multa a la entidad y condenarla al pago de costas procesales, sin necesidad de probar el dolo o culpa de una persona física.

Multas, Extinción.

Art. 42. — La acción para imponer multas por infracciones a las obligaciones y deberes fiscales, así como las multas ya aplicadas a las personas físicas se extinguen por la muerte del infractor, exención que no alcanza a los resarcitorios por mora.

M U L T A S

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA

DEL

CHUBUT

(t.o. 1967 y

sus modificaciones)

Artículo 30º).— Constituirá omisión y será reprimido con multa graduable desde un 25 % hasta el 100 % del monto de la obligación fiscal omitida, el incumplimiento culpable total o parcial, de las obligaciones fiscales.

Omisión - Multa

No incurrirá en omisión ni será pasible de la multa, quien deje de cumplir total o parcialmente una obligación fiscal por error excusable en la aplicación al caso concreto de las normas de este Código o de las leyes fiscales especiales.

Artículo 31º).— Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas de una mitad hasta cinco veces el impuesto o que se defraudara al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes;

Defraudación - Multa

- a) Los contribuyentes, responsables o terceros, que realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o en general, cualquier maniobra con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones fiscales que les incumben a ellos o a otros sujetos.
- b) Los agentes de retención que mantengan en su poder impuestos retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron hacerlos ingresar al Fisco, salvo que prueben la imposibilidad de efectuarlo por fuerza mayor o disposición legal, judicial o administrativa.

Artículo 33º).— En los casos de infracciones a los deberes formales o de simple omisión, las multas podrán ser remitidas total o parcialmente, cuando las mismas impliquen culpa leve de los infractores.

Remisión de las multas

Plazo para el pago de las multas

Artículo 34º).— Las multas por infracciones a los deberes formales, omisión o defraudación fiscal, serán aplicadas por la Dirección y deberán ser satisfechas por los responsables, dentro de los quince (15) días de quedar notificada y firme la resolución respectiva.

Sumario previo a la aplicación de multas

Artículo 35º).— La Dirección, antes de aplicar multas por las infracciones enumeradas en los Arts. 30º y 31º dispondrá la instrucción de un sumario, notificando al presunto infractor y emplazándolo para que en el término de treinta (30) días, alegue su defensa y ofrezca y produzca las pruebas que hagan a su derecho. Vencido este término, la Dirección podrá disponer que se practiquen otras diligencias de prueba o cerrar el sumario y aplicar las multas correspondientes a las infracciones cometidas.

Multas aplicadas de oficio

Si el sumariado, notificado en legal forma, no compareciera en el término fijado en el párrafo anterior, se procederá a seguirse el sumario en rebeldía. En los casos de infracciones a los deberes formales, la multa se aplicará de oficio.

Notificación de resoluciones

Artículo 36º).— Las resoluciones que apliquen multa o que declaren la inexistencia de las infracciones presuntas, deberán ser notificadas a los interesados, comunicándoseles al mismo tiempo íntegramente los fundamentos de aquéllas.

Multa a entidades y condenación en costas

Artículo 37º).— En los asuntos referentes a personas jurídicas o asociaciones, se podrá imponer multa a la entidad y condenarla al pago de costas procesales.

M U L T A S

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA

DE

ENTRE RIOS

(t.o.1982)

Art. 33° — Constituye incumplimiento de los deberes formales toda acción u omisión de los contribuyentes, responsables y terceros que viole las disposiciones de colaboración, las relativas a la determinación de la obligación tributaria o que obstaculice la fiscalización por parte de la Dirección.

Incurren en incumplimiento de los deberes formales sin perjuicio de otras situaciones, los que no cumplan las obligaciones previstas en el artículo 23° o los restantes deberes formales establecidos por este Código, su reglamentación o por la Dirección.

Art. 34° — El incumplimiento de los deberes formales será sancionado con multa de treinta mil pesos (\$ 30.000) a un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000).

Art. 35° — Las infracciones a los deberes formales quedarán configuradas por el sólo hecho del incumplimiento y las multas quedarán devengadas en la fecha en que éste se produzca sin necesidad de actuación administrativa, de acuerdo con la graduación que mediante resolución general fije la Dirección dentro de los límites establecidos por el artículo anterior.

Art. 36° — Las sanciones por el incumplimiento de los deberes formales son independientes de las que puedan corresponder por la comisión de otras infracciones.

Art. 37° — Constituirá omisión el incumplimiento culpable total o parcial, de la obligación de abonar los tributos, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Art. 38° — La omisión será sancionada con multa graduable desde el veinte por ciento (20%) hasta el ciento por ciento (100%) de la obligación tributaria omitida.

Art. 39° — La sanción prevista en el artículo anterior será impuesta por la Dirección mediante resolución que podrá unificarse con la que determine el tributo.

Art. 40° — La omisión en el impuesto de sellos y en las tasas retributivas de servicios será sancionada con multa del veinticinco por ciento (25%), o del ochenta por ciento (80%) del tributo omitido, si el pago se efectuara respectivamente dentro de los sesenta días corridos siguientes al vencimiento de la obligación, o con posterioridad a esa fecha. Si el pago no fuere espontáneo las multas serán respectivamente del treinta por ciento (30%) y del ciento por ciento (100%).

Art. 41° — La omisión en los impuestos inmobiliario y a los automotores o de sus cuotas de financiación, será sancionada con multa del veinte por ciento (20%) la que devengará intereses y será actualizada conforme a las normas de los artículos 74°, 79° y 80°.

M U L T A S

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA

DE BUENOS AIRES

(t.o. 1980)

Art. 35. - Los infractores a los deberes formales, al amparo de las disposiciones administrativas de la autoridad de aplicación por requerimientos a los contribuyentes, responsables o terceros, para el cumplimiento de los deberes formales a su cargo, serán reprimidos con una multa cuyo monto se graduará entre el importe de tres (3) y veinticinco (25) sueldos mínimos de la administración pública provincial vigentes al momento de verificarse la infracción.

Art. 36. - El incumplimiento total o parcial de las obligaciones fiscales constituirá omisión y será reprimido con multa graduable entre el veinte (20) por ciento y el ciento (100) por ciento del monto de la deuda.

No incurrirá en omisión, ni será posible de la multa, quien deje de cumplir total o parcialmente una obligación fiscal por error excusable en la aplicación de las normas fiscales al caso concreto.

Art. 37. - Incurrirá en defraudación fiscal y serán posibles de multa graduable entre cinco (5) y

diez (10) veces el monto del gravamen al que total o parcialmente se haya defraudado o intentado defraudar al fisco, sin perjuicio de la responsabilidad penal por delitos comunes:

a) los contribuyentes, responsables o terceros, que realicen cualquier acto, omisión, falsedad, simulación, ocultación o en general cualquier maniobra con el propósito de producir la omisión total o parcial de las obligaciones fiscales que les incumben a ellos o a otros sujetos;

b) los agentes de recaudación que mantengan en su poder impuestos retenidos después de haber vencido los plazos en que debieron haberlos ingresar al fisco, salvo que padezcan la imposibilidad de efectuarlos por fuerza mayor o disposición legal, judicial o administrativa.

La graduación de la multa se establecerá teniendo en consideración los montos del impuesto adeudado, antecedentes del contribuyente, la importancia de su actividad, su representatividad y otros valores que deberán meritarse en los fundamentos de la resolución que aplique la multa.

Art. 38. - Incurrirán en reincidencia y serán posibles del máximo de la multa establecida en los artículos anteriores, quienes hayan sido sancionados mediante resolución firme y consentida por las infracciones aludidas y siempre que no hayan transcurrido más de dos (2) años a contar desde la fecha de dicha resolución.

Art. 39. - Las multas de los arts. 35 y 36 como así también las de art. 37 en lo referente a contribuyentes, responsables o terceros, comprendidos en el inc. a) del mismo, serán de aplicación únicamente cuando existiere situación fehaciente, actuaciones o expedientes en trámite, vinculados a la situación fiscal de contribuyentes o responsables o cuando se hubiere iniciado inspección.

Art. 41. - No serán sujetas a sanciones las sucesiones indivisas por los actos cometidos por el causante. Asimismo, no serán imputables al cónyuge cuyos bienes propios estuvieran administrados por el otro, los incumplimientos, los incumplidos, los concursos y quiebras cuando la infracción fuere posterior a la pérdida de la administración de sus bienes. Las sanciones previstas no serán de aplicación en los casos en que ocurre el fallecimiento del infractor aun cuando la resolución respectiva haya quedado firme y proveya en autoridad de cosa juzgada.

Art. 42. - Las multas por infracciones a los deberes formales, omisión o defraudación fiscal, serán aplicadas por la autoridad de aplicación y deberán ser satisfechas por los responsables dentro de los quince (15) días de quedar firme la resolución respectiva.

Art. 43. - La autoridad de aplicación antes de aplicar las multas establecidas en el art. 37 dispondrá la inervación de un sumario notificando al presunto infractor y emplazándolo para que en quince (15) días alegue su defensa y ofrezca y produzca las pruebas que hagan a su derecho. Vencido este término la autoridad de aplicación podrá disponer que se practiquen otras diligencias de prueba o cerrar el sumario y dictar resolución. Si el sumario no notificado en legal forma no compareciera en el término fijado en el párrafo anterior se procederá a seguir el sumario en rebeldía.

Las multas establecidas en los arts. 35 y 36 serán impuestas de oficio por la autoridad de aplicación.

EMBARGO

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA

DE

LA PAMPA

(t.o. 1978)

Embargo. ...

Artículo 80: Presentada la demanda al Juez, este examinará la documentación acompañada y si la encontrara en forma, decretará de inmediato el embargo, que se trabará sobre bienes del deudor, observándose para ello el orden de preferencia establecido en el Código de Procedimientos Civiles y Comerciales, y facultará al funcionario judicial designado por el Juez, para que haga uso de la fuerza pública y allane domicilios en caso necesario habilitándose a tal fin, día, hora y lugar.

Artículo 81: Tratándose de deudas relativas a bienes raíces el embargo se trabará sólo sobre el inmueble respectivo. Cuando se embarguen bienes muebles o semovientes se nombrará depositario a la persona que el ejecutante fiscal designe.

Tratándose de dinero o inmueble, se procederá conforme lo determina el Código de Procedimientos Civil y Comercial.

Artículo 82: El ejecutante podrá solicitar ampliación del embargo, en cualquier estado del juicio, cuando surja motivo racional para dudar de la suficiencia de los bienes embargados.

Artículo 83: Durante los cinco (5) días siguientes al de la notificación de la citación de remate, podrá el deudor solicitar limitación del embargo, y el Juez resolverá, previa vista por cinco (5) días al ejecutante. Ambos plazos son perentorios.

Artículo 84: El deudor en cualquier estado del juicio, puede sustituir el embargo trabado, consignando la cantidad suficiente para responder al pago de la suma reclamada, sus intereses y costas. Previa vista por cinco (5) días al ejecutante, el Juez resolverá la cuestión.

EMBARGO

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA

DE

SANTA FE

(t.o.1980)

Procedimiento para el embargo.

Art. 64. — El Oficial ad-hoc o el de Justicia, dentro de dos días de serle entregado el mandamiento, exigirá al deudor el pago de la deuda y si no lo verificara en el acto procederá a embargar bienes suficientes que hubiere o no denunciado, la parte actora y los depositará conforme a derecho. Si el deudor no se encontrare en su domicilio, se le buscará por segunda vez, con intervalos de tres horas y se practicará el embargo aunque no se hallare presente, haya sido o no llamado su domicilio por la fuerza pública.

Bienes del deudor. Presunción legal.

Art. 65. — Se presumen bienes del deudor, los que se encuentren en su domicilio, siendo de su cuenta y riesgo si no resultaren suyos, subsistiendo el embargo en favor del fisco en tanto no se le sustituya con fianza equivalente.

Bienes en poder de terceros o créditos del ejecutado.

Art. 66. — Si se embargaren bienes existentes en poder de terceros o créditos del ejecutado el Oficial de Justicia o el actuante notificará el embargo en el mismo día a los tenedores de los bienes embargados.

Si el tercero negase la propiedad atribuida al ejecutado, el embargo sólo podrá levantarse con fianza equivalente, debiendo el tercero presentarse a los autos para defender sus derechos dentro del tercer día, dándosele por citado y emplazado en el mismo acto en que constituya la fianza, bajo apercibimiento de tener por caducados sus derechos como terceros.

Acta de actuación.

Art. 67. — El Oficial de Justicia labrará acta de todo lo obrado, que firmará con el depositario, pudiendo también hacerlo el acreedor y el deudor, si hubieran estado presentes.

Levantamiento de la inhibición general.

Art. 68. — Transcurrido el plazo de cinco días sin enterarse tercero alguna o vencido el término de la citación y emplazamiento del tercero opositor, podrá levantarse la inhibición general que a petición fiscal se hubiera decretado si de ello pudiera sobrevenir agravio irreparable para el ejecutado y siempre que los bienes embargados fueran suficientes a cubrir el capital reclamado, sus intereses y costas.

Embargo de bienes muebles. Depositario.

Art. 69. — Cuando el embargo haya de trabarse en bienes muebles pertenecientes a establecimientos industriales o comerciales o cualquier otro establecimiento que visiblemente los necesite para su funcionamiento, no podrán sacarse del lugar donde se los emplee ni distraerse del destino que se les hubiere dado. El representante fiscal podrá sin embargo proponer un interventor que vigile la conservación de los bienes embargados, pudiendo el deudor constituirse en depositario de ellos u ofrecer a un tercero de común acuerdo, si la intervención no bastare para su seguridad, excepto el caso que el deudor no acepte el cargo de depositario ni ofrezca un tercero de reconocida solvencia, en cuyo caso el Oficial de Justicia procederá al secuestro del bien, depositándolo conforme a derecho siendo a cargo del demandado los gastos que se originen.

E M B A R G O
CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA
DE
ENTRE RIOS
(t.o. 1982)

Art. 121º — La Dirección podrá solicitar judicialmente embargo preventivo por las sumas que presumiblemente adeuden los sujetos pasivos. Para solicitar la medida será título suficiente la certificación de deuda presunta que expida la Dirección, en la que constarán las bases en que se funda la estimación. Los jueces deberán decretarlo en el término de cuarenta y ocho (48) horas bajo la responsabilidad del Fisco, y caducará si dentro del término de diez (10) días no se iniciare el correspondiente juicio de apremio. El término fijado para la caducidad del embargo se suspenderá desde la fecha de interposición del recurso de reconsideración contra la determinación, y hasta diez (10) días de quedar firme la resolución de "nullum".

El embargo previsto en este artículo podrá ser sustituido por garantía real o personal suficiente.

E M B A R G O

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA

DE

BUENOS AIRES

(t.o.1980)

Art. 11. - En cualquier momento podrá la autoridad de aplicación solicitar embargo preventivo por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables y los jueces deberán decretarlo en el término de veinticuatro (24) horas, bajo la responsabilidad del fisco.

Este embargo podrá ser sustituido por garantía real o personal suficiente, y caducará si dentro del plazo de dos (2) meses la autoridad de aplicación no iniciara el correspondiente juicio de ejecución fiscal.

El término fijado para la caducidad del embargo se suspenderá desde la fecha de interposición del recurso y hasta treinta (30) días después de quedar firme la sentencia definitiva.

AUXILIO DE LA FUERZA PUBLICA

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA

DE

LA PAMPA

(t.o.1978)

Verificación de las declaraciones. Poderes y facultades de la Dirección.

Artículo 33: Con el fin de asegurar la verificación de las declaraciones juradas de los contribuyentes y responsables o el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y sus deberes formales, la Dirección podrá:

- a) Exigir de los mismos, en cualquier tiempo, la exhibición de libros y comprobantes de las operaciones y actos que puedan constituir hechos imponibles;
- b) enviar inspecciones a los lugares y establecimientos donde se ejercen las actividades sujetas a obligaciones fiscales o a los bienes que constituyan materia imponible;
- c) requerir informes y comunicaciones escritas o verbales;
- d) citar a comparecer a las oficinas de la Dirección al contribuyente, a los responsables y terceros intervinientes;
- e) requerir el auxilio de la fuerza pública y orden de allanamiento de la autoridad judicial para llevar a cabo las inspecciones o el registro de los locales y establecimientos y de los objetos y libros de los contribuyentes y responsables, cuando éstos se opongan u obstaculicen la realización de los mismos.

En todos los casos del ejercicio de estas facultades de verificación y fiscalización, los funcionarios que las efectúen deberán extender constancia escrita de los resultados, así como de la existencia e individualización de los elementos exhibidos. Estas constancias escritas podrán ser firmadas también por los contribuyentes o responsables interesados, cuando se refieran a manifestaciones verbales de los mismos. Las constancias escritas constituirán elementos de prueba en los procedimientos de determinación de oficio, de reconsideración o recurso de apelación o en los procedimientos por infracciones a las leyes fiscales.

AUXILIO DE LA FUERZA PUELICA

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA

DE

SANTA FE

(t.o.1980)

Medios para asegurar la verificación.

Art. 30. — Con el fin de asegurar la verificación de las declaraciones juradas de los contribuyentes y responsables o el exacto cumplimiento de la declaración jurada como base de la determinación, la Dirección podrá:

- a) Exigir en cualquier tiempo la exhibición de libros, comprobantes y documentación complementaria de las operaciones y actos que puedan constituir hechos imponibles, ya sea a los contribuyentes, responsables o a terceros intervinientes indistintamente;
- b) Enviar inspecciones a los lugares y establecimientos donde se ejercen las actividades sujetas a obligaciones fiscales o los bienes que constituyen materias imponibles;
- c) Requerir informes y comunicaciones escritas o verbales;
- d) Citar a comparecer a las oficinas de la Dirección al contribuyente, a los responsables y a terceros intervinientes;
- e) Solicitar el auxilio de la fuerza pública y orden de aprehensión de la autoridad judicial para llevar a cabo las inspecciones o el registro de los locales y establecimientos y de los objetos y libros de los contribuyentes y responsables, cuando éstos se opongan u obstaculicen la realización de los mismos.

En todos los casos del ejercicio de estas facultades de verificación y fiscalización, los funcionarios que las efectúan deberán extender constancias escritas de los resultados, así como de la existencia e individualización de los elementos exhibidos. Estas constancias escritas podrán ser firmadas también por los contribuyentes o responsables interesados, cuando se refieran a manifestaciones verbales de los mismos. Las constancias escritas constituirán elementos de prueba en los procedimientos de determinación de oficio, de reconsideración o recurso de apelación o en los procedimientos por infracciones a las Leyes fiscales.

AUXILIO DE LA FUERZA PUBLICA

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA

DEL

CHUBUT

(t.o. 1967 y
sus modificaciones)

Artículo 26º).— Con el fin de asegurar la verificación de las declaraciones juradas de los contribuyentes y responsables, o el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y sus deberes formales, la Dirección podrá

Podéres y facultades
de la Dir.

- a) Exigir de los mismos, en cualquier tiempo, la exhibición de libros y comprobantes de las operaciones y actos que puedan constituir hechos impositibles.
- b) Enviar inspecciones a los lugares y establecimientos donde se ejerzan las actividades sujetas a obligaciones fiscales, o a los bienes que cons-

tituir materia imponible.

- c) Requerir informes y comunicaciones escritas o verbales.

- d) Citar a comparecer a las oficinas de la Dirección al contribuyente y a los responsables.

- e) Requerir el auxilio de la fuerza pública y orden de allanamiento de la autoridad judicial, para llevar a cabo las inspecciones o el registro de los locales o establecimientos, de los objetos y libros de los contribuyentes y responsables, cuando éstos se opongan u obstaculicen la realización de los mismos.

En todos los casos del ejercicio de estas facultades de verificación y fiscalización, los funcionarios que las efectúen deberán extender constancia escrita de los resultados, así como de la existencia e individualización de los elementos exhibidos. Estas constancias escritas, podrán ser firmadas también por los contribuyentes o responsables interesados, cuando se refieran a manifestaciones verbales de los mismos. Las constancias escritas constituirán elementos de prueba en los procedimientos de determinación de oficio, de reconsideración o recurso de apelación o en los procedimientos por infracciones a las leyes fiscales.

AUXILIO DE LA FUERZA PUBLICA

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA

DE

ENTRE RIOS

(t.o.1982)

Art. 119 — En el ejercicio de sus funciones la Dirección tendrá las siguientes atribuciones y deberes:

- 6^a — Requerir el auxilio de la fuerza pública y solicitar orden judicial de allanamiento para llevar a cabo inspecciones o el registro de los locales y establecimientos y de los objetos y libros de los contribuyentes y responsables cuando se opongan o entorpezcan su realización.
La orden de allanamiento podrá ser solicitada por el Director General y demás funcionarios autorizados por la Dirección, el Juez examinará la procedencia de la misma y la expedirá si correspondiere dentro de las veinticuatro horas, habilitando días y horas si fuese solicitado.

AUXILIO DE LA FUERZA PUBLICA
CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA
DE
BUENOS AIRES
(t.c.1980)

Art. 32. - Con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables la autoridad de aplicación podrá exigir de ellos y aun de los terceros:

a) la inscripción en tiempo y forma ante las autoridades fiscales correspondientes;

b) el cumplimiento, en término de la presentación de declaraciones, formularios y planillas solicitadas por la autoridad administrativa o previstas en las normas fiscales;

c) la confesión, exhibición y conservación por un término de diez (10) días de libros de comercio

y comprobantes cuando corresponden por el carácter o volumen de los negocios, o la naturaleza de los actos gravados;

d) el suministro de información relativa a terceros;

e) la comunicación del cambio de domicilio, comienzo o cesación de actividades, transferencia de fondo de comercio o cualquier otro acto que modifique su situación fiscal;

f) la comparecencia a sus oficinas;

g) atender las inspecciones y verificaciones enviadas por la autoridad de aplicación, no obstaculizando su curso con prácticas dilatorias, ni resistencia;

h) cumplir, en el plazo que se fije, las intimaciones o requerimientos que se efectúen;

i) exhibir los comprobantes de pago, ordenados cronológicamente por vencimiento y por impuesto.

La autoridad de aplicación tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive en forma simultánea con el hecho imponible, el cumplimiento que los obligados den a las normas fiscales de cualquier índole.

A tal fin podrá:

1) inspeccionar los lugares, establecimientos, bienes, libros y comprobantes;

2) requerir el auxilio de la fuerza pública y orden de allanamiento de la autoridad judicial para llevar a cabo sus funciones, cuando fuere necesario.

En todos los casos del ejercicio de estas facultades de verificación, los funcionarios que las efectúen deberán extender constancia escrita de los resultados, así como de la existencia o individualización de los elementos exhibidos. Estas constancias escritas podrán ser también firmadas por los contribuyentes o responsables interesados, cuando se refieran a manifestaciones verbales de los mismos. Las constancias escritas constituirán elementos de prueba en los procedimientos de determinación de oficio, de reconsideración o recurso de apelación o en los procedimientos por infracciones a las normas fiscales.

La autoridad de aplicación establecerá la competencia de los funcionarios y organismos que designe para el ejercicio de estas atribuciones.

EJECUCION FISCAL

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE

LA PAMPA

(t.o. 1978)

De la ejecución por apremio

Cobro por apremio.

Artículo 77: El Fisco tiene facultad suficiente para exigir el pago, no efectuado en su oportunidad, de los débitos tributarios y sus accesorios, o de cualquier otra obligación escrita que prometa de valores adeudados al Tesoro público por medio del procedimiento ejecutivo de apremio que se establece en el presente Título, el que regirá también para las ejecuciones que por esta vía entablan las Municipalidades y entes autónomos.

Boleta de Deuda.

Artículo 78: El título para la ejecución por apremio será la boleta de deuda, firmada y expedida, con todos los requisitos establecidos en este artículo, por el Director de Rentas o Comandante General de la Provincia, según proceda, la que deberá ser remitida a la oficina de apremio, cuyo jefe ordenará, bajo su firma la iniciación de aquélla por el recaudador que corresponda.

La boleta de deuda contendrá bajo pena de nulidad:

- 1) Serie y número;
- 2) nombre del deudor o deudores;
- 3) naturaleza del crédito;
- 4) importe de la deuda discriminada por conceptos;
- 5) lugar, fecha y domicilio del deudor, cuando sea conocido.

Acumulación.

Artículo 79: Todas las ejecuciones contra una misma persona por el mismo concepto, deberán acumularse en un sólo expediente.

Iniciada la ejecución, ésta deberá ampliarse en la medida de los otros créditos tributarios por el mismo concepto, que se constituyan en mora. Esta ampliación se producirá cualquiera sea el estado de juicio antes de la sentencia. Se tendrán por comunes los trámites que la hayan precedido siempre que la ampliación hubiera tenido lugar antes de la citación de remate.

Cobro por apremio.

Artículo 52: La resolución definitiva de la Dirección o la decisión del Poder Ejecutivo que determine la obligación impositiva debidamente notificada, o la deuda resultante de declaración jurada o de los padrones de contribuyentes del Impuesto Inmobiliario que no sea seguida por el pago en los términos establecidos en el artículo 46, podrá ser ejecutada por vía de apremio sin ulterior intimación de pago.

EJECUCION FISCAL

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA

DE

SANTA FE

(t.o. 1980)

De la Ejecución por Apremio

Cobro judicial. Art. 57. — El cobro judicial de los créditos fiscales, por deudas de los contribuyentes, responsables o infractores mo-

rasos, correspondientes a la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia, se hará por la vía de apremio que establece el presente título.

Oficiales ejecutores. Art. 58. — La Dirección Provincial de Rentas, promoverá demandas de apremio a los fines de perseguir el cobro de los impuestos, tasas y contribuciones con sus accesorios y multas respectivas, una vez vencidos los plazos generales de pago o los especiales de cada caso, sin necesidad de mediar intimación o requerimiento extrajudicial o individual alguno, por intermedio de sus oficiales ejecutores que actuarán de acuerdo a la reglamentación respectiva.

Titulos ejecutivos. Art. 59. — Servirá de suficiente título ejecutivo a tal efecto, la boleta de crédito fiscal u original o testimonio de las resoluciones administrativas donde surja un crédito a favor de la Dirección Provincial de Rentas expedida por la autoridad competente, no pudiendo oponerse otras excepciones que la inhabilidad de títulos por vicios de forma, pago, convenio de pago al día y anterior al título, exención de impuesto fundada en ley, cuyo alcance o interpretación no se haya cuestionado y resuelto en la vía administrativa ordinaria, prórrogas concedidas, pendencia de recursos con suspensión de pagos y prescripción debiendo presentarse con el escrito de oposición las pruebas que lo justifiquen.

Fuera de las excepciones taxativamente enumeradas en el presente artículo no podrán oponerse otras.

Juez competente. Art. 60. — Serán competentes los jueces de Primera Instancia en lo Civil y Comercial y los de Paz Letrado, conforme a lo dispuesto en la Ley Orgánica de los Tribunales.

No es admisible la recusación sin expresión de causa, para ninguna de las partes.

Lugar de la demanda. Art. 61. — La demanda de apremio debe entablarse ante el juez del domicilio fiscal del accionado, y en el caso que el mismo no existiera o no subsistiere, se podrá optar entre el lugar del cumplimiento de la obligación, o en el lugar donde se encuentren sus bienes inmuebles, sus negocios o ejerza su actividad lucrativa, o el lugar de su última residencia en la Provincia.

EJECUCION FISCAL

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA

DEL

CHUBUT

(t.o. 1967 y

sus modificaciones)

DE LA EJECUCION POR APREMIO

Cobro por apremio

Artículo 59º).— Cuando los contribuyentes o responsables no pagasen los impuestos, tasas y contribuciones, intereses, recargos y multas ejecutoriadas, según lo dispuesto por este Código Fiscal y la ley fiscal especial, se procederá al cobro judicial por vía de apremio, sirviendo de suficiente título a tal efecto, la boleta de deuda expedida por la Dirección.

Competencia

Artículo 60º).— Los juicios serán tramitados ante el Juez de Primera Instancia del domicilio fiscal del deudor o el que corresponda al cumplimiento de la obligación fiscal, a elección del actor.

Si fueren varios los bienes pertenecientes a una misma persona, los créditos podrán acumularse en una ejecución y ésta promoverse ante el juez del domicilio fiscal del ejecutado, en la provincia o del lugar de ubicación de cualquiera de los bienes y cualquiera sea su valor, a elección de la Dirección.

Excepciones

Artículo 61º).— No podrán oponerse otras excepciones que las siguientes:

- a) Inhabilidad del título por vicio de forma;
- b) Pago;
- c) Prórroga concedida por la Dirección;
- d) Pendercia de recursos autorizados por este Código;
- e) Prescripción;
- f) Exención del tributo fundada en ley.

Acción de repetición

Artículo 62º).— En los casos de sentencia dictada en los juicios de apremio por cobro de impuestos, la acción de repetición sólo podrá deducirse una vez satisfecho el impuesto adeudado, accesorios y costas.

EJECUCION FISCAL

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE
ENTRE RIOS

(t.o. 1982)

DEL APREMIO FISCAL

Art. 112º — La Dirección procederá al cobro judicial por vía de apremio de los tributos, anticipos o cuotas y sus actualizaciones, intereses y multas y todo otro crédito fiscal una vez vencidos los plazos para su pago, sin necesidad de intimación o requerimiento alguno.

Las acciones del Fisco Provincial para el cobro de obligaciones fiscales, serán efectuadas por los Procuradores Fiscales que designe el Poder Ejecutivo.

Los Procuradores Fiscales no podrán reclamar honorarios contra el Fisco Provincial. Percibirán los que se les regulen a cargo de los ejecutados condenados en costas, de acuerdo con el arancel común.

Art. 113º — El procedimiento se regirá por las normas del presente Código que se aplicará además al apremio municipal, subsidiariamente se aplicarán las normas previstas en el Código de Procedimientos en lo Civil y Comercial para el juicio ejecutivo.

Art. 114º — Será competente para entender en el juicio de apremio el juez del domicilio del demandado o real del demandado a elección del actor.

Art. 115º — Será título ejecutivo suficiente:
a) La liquidación de deuda expedida por los funcionarios autorizados al efecto.
b) El testimonio de las resoluciones administrativas de las que resulta un crédito de origen no tributario a favor del Estado.

Art. 116º — Los jueces podrán comisionar a la autoridad policial o, si mediare pedido de parte, a un empleado judicial o administrativo para el diligenciamiento de notificaciones, mandamientos, requerimientos de pago y citaciones de comparecencia.

Art. 117º — Tratándose de propietarios ignorados de bienes por los que se adeuden impuestos, tasas y otros tributos, procederá el embargo y citación en las mismas condiciones y formas que las dispuestas en el artículo 142º del Código de Procedimiento en lo Civil y Comercial, para el caso de deudores con domicilio desconocido. En los edictos se consignarán los datos de identificación del bien y los conceptos reclamados.

Art. 118º — Interpuesta la demanda se citará y emplazará al deudor para que comparezca a estar a derecho y a oponer excepciones dentro del término de cinco días, sin perjuicio de la ampliación legal, bajo apercibimiento de que si no comparece se seguirá el juicio en rebeldía, o de que, si compareciendo no opusiere excepciones se llevará adelante la ejecución.

Art. 119º — Sólo podrán hacerse valer las excepciones siguientes:

- 1) Falta de personería.
- 2) Incompetencia de jurisdicción.
- 3) Inhabilidad del título ejecutivo.
- 4) Pago total o parcial.
- 5) Pizzo concedido documentado.
- 6) Intendencia.
- 7) Pendencia de recursos concedidos con efectos suspensivos.
- 8) Exención del impuesto fundada en ley.
- 9) Cosa juzgada y transacción.
- 10) Compensación.
- 11) Prescripción.
- 12) Condonación.

Art. 120º — Las costas se impondrán al demandado cuando la acción hubiere promovida a consecuencia del incumplimiento de un deber formal a su cargo.

EJECUCION FISCAL

CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA

DE

BUENOS AIRES

(t.o. 1980)

Art. 63. - Se podrán ejecutar por la vía de apremio y sin previa intimación de pago, la deuda por contribuciones, exacciones, recargos y multa no cobrada en los términos establecidos y resultante de:

- a) resolución definitiva de la autoridad de aplicación;
- b) decisión del tribunal fiscal que determine la obligación impositiva debidamente notificada;
- c) declaración jurada;
- d) liquidación administrativa a que se refiere el art. 25;
- e) padrones de contribuyentes.

En estos juicios se devengará, desde el momento de la interposición de la demanda hasta el del efectivo pago, un interés equivalente al que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento.