

3079

49072

PROVINCIA DE SAN JUAN

CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES

*“MANUAL DE PROCEDIMIENTOS PARA
FISCALIZACIÓN EXTERNA D.R.G.”*

INFORME FINAL

Febrero 2.005

Cr. RUBÉN ANTONIO SILLERO

INTRODUCCION

Teniendo en cuenta la política que han adoptado las provincias en materia de tributos resulta necesario potenciar la fiscalización de los mismos. La capacitación del personal afectado, en particular con la incorporación de nuevos agentes en su mayoría profesionales recién recibidos, es la mas conveniente, especialmente si tenemos en cuenta que en los actuales momentos de la vida económica la evasión adquiere distintas modalidades.

En este sentido se ha tratado en este manual de establecer estrategias de fiscalización, todas ellas aportadas por la experiencia de distintos organismos, tanto nacionales como de algunas provincias.

La estructura del presente trabajo se divide en capítulos. A continuación se realiza un breve comentario del contenido de cada uno de ellos.

El Capítulo I trata sobre la finalidad e importancia de los dos tipos de controles que se realizan en el ámbito del Departamento Fiscalización Externa: Inspecciones preventivas y las verificaciones integrales.

En el Capítulo II se enumera todo lo relacionado a la planificación de la auditoria, es decir, las tareas necesarias para la selección y asignación de los cargos de inspección.

El desarrollo de la inspección se encuentra especificado en el Capítulo III con cada una de las etapas de la misma, que van desde el inicio de la auditoria, el plan de la auditoria en la empresa- que incluye un cuestionario -, los papeles de trabajo que se deben confeccionar, técnicas de muestreo estadístico para concluir con el trámite final-que comprende el contenido del informe-.

Se debe destacar que en capítulo III se mencionan distintas pautas para detección de ingresos omitidos, explicando el uso de los distintos medios presuntivos, relacionado los mismos con la jurisprudencia.

COMPENDIO DEL MANUAL

Tras la propuesta en la elaboración de un manual para los inspectores que contenga normas básicas, premisas coherentes, principios lógicos y requisitos que contribuyan al desarrollo a la auditoría fiscal y que sirvan para la planificación de su labor, el mismo ha sido desarrollado teniendo en cuenta las premisas enunciadas y además ha sido diseñado para que el nuevo personal a ser incorporado a la planta de fiscalización tenga las herramientas mínimas para su trabajo.

Se ha puesto énfasis en el contenido de los papeles de trabajo, especialmente en la confección de los mismos, los datos necesarios y suficiente para que, en caso de una instancia judicial, sirva para este cometido.

También se ha explicado la necesidad de verificar la condiciones necesarias para la utilización por parte del funcionario de las presunciones que pueden llevar a conclusiones que en otras sedes son desestimadas. Se ha acompañado de jurisprudencia relacionada con el tema.

El trámite final de la fiscalización para su evaluación, las características y contenido del informe y por último, aspectos administrativos que se relacionan con el desarrollo de una inspección y que provienen de leyes de carácter general para todo el quehacer de la administración de la provincia.

INDICE

CAPITULO I

Premisas

a) Inspecciones Preventivas	1
b) Auditorias Integrales	2

CAPITULO II

Planificación

Aspectos formales a tener en cuenta para la generación de cargos	4
Cruces sugeridos para la selección de cargos	5

CAPITULO III

Desarrollo de la fiscalización y descargo de las actuaciones

A – Inicio de la Inspección	9
B – Verificación Formal	11
Plan de Auditoria	11
Papeles de Trabajo	14
Muestreo Estadístico	16
Controles Relacionados	17
Pautas para la detección de ingresos omitidos	19
Aplicación margen bruto de marcación	28
Análisis de la diferencia débito crédito	30
Trámite Final	30
1 – Evaluación de la Auditoria y trámite final de las actuaciones	30
2 – Consideraciones Generales	31

1 – Papeles de trabajo	31
2 – Informe Final de inspección	31
Características del Informe	32
Estructura de un Informe	34
Aspectos administrativos a tener en cuenta	34
Del domicilio Fiscal	34
De la compensación	36
Aspectos del Dto. de Procedimiento Administrativo	37

CAPITULO I

PREMISAS

CAPITULO I

PREMISAS

Para Sánchez F. de Valderrama (1996, p. 337) el concepto de "la auditoría del área fiscal persigue un doble objetivo: en primer lugar comprobar que la compañía ha reflejado adecuadamente las obligaciones tributarias, en función del devengado, habiendo provisionado correctamente los riesgos derivados de posibles contingencias fiscales, y, en segundo, si se ha producido su pago efectivo según los plazos y de acuerdo a los requisitos formales establecidos".

Esta definición sintetiza los dos objetivos principales del auditor fiscal: evidenciar, de un lado, si la contabilización de las circunstancias fiscales están de acuerdo con las normas establecidas, y por otro, si las obligaciones legales se han cumplido adecuadamente.

Es por ello que a fin de lograr el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales e inducir a su mejoramiento, las auditorías fiscales estarán diversificados en dos tipos:

a) **Inspecciones Preventivas**: Este tipo de verificaciones estarán orientadas a controlar el efectivo cumplimiento de las obligaciones emergentes del sistema tributario. Tienen por objetivo lograr el oportuno e integral cumplimiento de las obligaciones formales y materiales de los contribuyentes derivadas de la legislación tributaria.

Se pretende disminuir las posibilidades del contribuyente a evadir o defraudar.

Entre las acciones a desarrollar se encuentran:

- 1) Los controles de inscripción en el registro de contribuyentes, originado en el cruzamiento de información con distintos

organismos oficiales (Registros de la Propiedad, Colegios de graduados, la A.F.I.P., etc.) y entidades financieras sobre titulares de cuentas.

- 2) Controles de facturación en cuanto a cumplimiento de deberes formales y además el pago de sus obligaciones.

Dentro de este rubro, se encuentran también las llamadas auditorías acotadas, esto significa dirigir auditorías rápidas sobre aspectos puntuales de los tributos por los que se encuentre alcanzado el contribuyente; puede ser el cumplimiento de su función de agente de retención, verificar la declaración de una operación específica, ya sea por información suministrada por terceros o de origen propio.

El período a considerar es el último ejercicio fiscal o año calendario.

b) **Auditorías Integrales:** Estas auditorías comprenderán la totalidad de los períodos no prescriptos, es aquí donde se aplicarán la mayor parte de las técnicas de auditoría descriptas en este manual, con el propósito de detectar ingresos no declarados por los contribuyentes. Este tipo de acciones debe orientarse a los contribuyentes de mayor envergadura, con mayor complejidad de operaciones.

Para el logro de mayor efectividad en estas inspecciones, es indispensable que los inspectores cuenten con la mayor cantidad de información posible sobre los contribuyentes y que las inspecciones sean orientadas sobre determinadas actividades económicas, tendiendo a la especialización de los inspectores.

Las auditorías abarcan básicamente dos etapas:

- 1) Verificación del cumplimiento formal y material de las obligaciones a cargo del contribuyente.

2) Auditoría Impositiva, la que comprenderá los distintos gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentran a cargo de la Dirección General de Rentas.

Con relación al período a fiscalizar y de acuerdo al término de prescripción establecido en el Código fiscal, el mismo debe abarcar los períodos no prescriptos a la fecha de inicio de la inspección.

Es conveniente centrar el primer análisis al último período fiscal anual vencido, y luego los anteriores. Las diferencias detectadas en este período, en su caso, servirá para programar para los anteriores.

Cabe reiterarse que lo mencionado no resulta taxativo y, de considerarse pertinente, podrá abarcarse a períodos mayores, de comprobarse omisiones de presentaciones de declaraciones juradas y/o detección de ajustes a favor del Fisco por hechos cometidos con anterioridad al período antes señalado.

La efectividad de la función de fiscalización no debe ser medida solo en función de las determinaciones efectuadas y la cantidad de inspecciones abiertas, sino que la excelencia debe provenir de la calidad y del grado de profundización con que las mismas se desarrollen.

Es más importante para la Administración Tributaria lograr en los contribuyentes un elevado grado de riesgo a ser fiscalizados y no que vean a la fiscalización como una visita más de los inspectores de Rentas, cuyo resultado solo comprenderá el reclamo de la deuda impaga o una determinación de deuda poco sustentable.

CAPITULO II

PLANIFICACION

CAPITULO II

PLANIFICACIÓN

ASPECTOS FORMALES A TENER EN CUENTA PARA LA GENERACIÓN DE CARGOS.

1. La Jefatura de Fiscalización Externa, procederá a cargar, aquellos contribuyentes que considere con potencial interés fiscal.

2. De tratarse de sociedades de hecho o irregulares o colectivas que no confeccionen balances comerciales certificados, debe considerarse como sujetos a fiscalizar a sus integrantes y/o responsables.

Una vez efectuado el cruce que diera origen a los potenciales casos a investigar, como cuestión previa, se recomienda la realización de un informe periférico tendiente a la localización e individualización de los contribuyentes, confirmando de esta manera los datos extraídos del Padrón.

3. Se realizará un informe con los siguientes datos mínimos, que deberán adjuntarse:

- Padrón General de Contribuyentes: contendrá los datos del contribuyente, dependencia, actividad principal y secundarias declaradas, objetos asociados (planes de pago, inmuebles, automotores, etc.), domicilios alternativos, retenciones detectadas (cuando se cuente con dicha información sistematizada), normativa asociada (bonificaciones, por actividad, exenciones, etc.).

En el caso de sociedades, se dispondrá del detalle de los integrantes con sus domicilios.

- Presentaciones y pagos efectuados.
- Asimismo, se proporcionará detalle de pagos ingresados por todos los conceptos de los objetos de los que resulta responsable
- Base de Datos: Se debe relacionar el impuesto inmobiliario, impuesto automotor, planes de facilidades de pagos, e impuesto sobre los ingresos brutos para el caso de contribuyentes directos. Además, obtener el detalle de los bienes registrables, actividades en las que se encuentra inscripto, y en general toda otra información disponible.
- Otras Bases de Datos: Toda información del contribuyente que se relacione con su actividad económica.

4. Archivo: La Jefatura de Fiscalización Externa archivará una copia del informe remitido por el sector investigación.

5. Asignación de Cargos: Recibido el informe, la Jefatura de Fiscalización Externa, procederá a la confección de la **Disposición** de apertura haciendo entrega de 4 copias a los supervisores. Las copias una vez notificadas por el inspector actuante se distribuirán:

- una para el/los expedientes,
- una para el inspeccionado,
- una para el Sector de Ingresos Brutos y sellos en caso de corresponder, informando de esta manera que se ha iniciado un proceso de inspección para evitar duplicaciones en los reclamos,
- y la última se remite a la Jefatura de Fiscalización para completar la base de datos de inspecciones y archivar. Asimismo se archiva un original sin notificar al momento de la confección de la **Disposición**.

Cruces sugeridos para la selección de cargos.

1 – ANALISIS DE LOS DATOS SURGIDO DE LOS DISTINTOS SISTEMAS.

En general se puede encontrar información acerca de no presentación (incumplimiento de deberes formales) y/o no pago. Asimismo, pueden detectarse incongruencias importantes relacionando las valuaciones de los objetos asociados al contribuyente con los ingresos declarados por el mismo.

Es una de las etapas fundamentales del proceso de fiscalización del cumplimiento tributario de los contribuyentes. Esta consiste en la focalización de los esfuerzos de fiscalización de la administración tributaria, en un número reducido de contribuyentes, con el objeto de controlar el cumplimiento tributario, combatir la evasión tributaria y dar señales equitativas y permanentes en la fiscalización de los impuestos.

La Selección de Contribuyentes surge debido a la naturaleza de la política tributaria y como una forma de asignar recursos escasos de la administración tributaria.

De tal forma, la administración tributaria estará imposibilitada de controlar las actuaciones tributarias de todos y cada uno de los contribuyentes, motivo por el cual, surge la necesidad de focalizar sólo en algunos de ellos los recursos disponibles para la fiscalización. Como consecuencia de lo anterior surge la etapa de Selección de Contribuyentes, en respuesta a la necesidad de asignar los recursos escasos de la fiscalización en un número reducido de contribuyentes. Debido a ello, la Selección de Contribuyentes es una de las etapas fundamentales del proceso de fiscalización.

Es conveniente tener presente que en el universo de contribuyentes, y en los distintos segmentos que se definan, existen distintas propensiones a cumplir las obligaciones tributarias, conductas que deben ser consideradas por la etapa de Selección de Contribuyentes.

Para este efecto, se podría determinar las propensiones que van desde los contribuyentes que cumplen, hasta los que defraudan al fisco, de tal forma que:

Franja 1: Contribuyentes que cumplen y no tienen intenciones de evadir,

Franja 2: Contribuyentes que cumplen, pero tienen intenciones de no cumplir o evadir,

Franja 3: Contribuyentes que no cumplen, pero tienen intenciones de cumplir,

Franja 4: Contribuyentes que no cumplen o evaden,

Franja 5: Contribuyentes que hacen fraude.

A partir de lo anterior, la Selección de Contribuyentes debiera hacerse de manera tal que privilegie, con alta frecuencia, la fiscalización en las franjas 5 y 4, en ese orden de importancia. Asimismo, se debería orientar recursos a la franja 3, puesto que, estos contribuyentes sin intención de evadir no cumplen, lo cual puede reflejar un desconocimiento de las normas tributarias o errores involuntarios que es necesario subsanar. También es necesario asignar algunos recursos a la franja 2 y, en menor medida y periodicidad, a la franja 1. Es importante también que la Selección de Contribuyentes considere las franjas 2 y 1, debido a que el comportamiento de los agentes es dinámico y, por ello, conviene dar señales equitativas y permanentes de fiscalización.

En otras palabras, es conveniente que la Selección de Contribuyentes sea dirigida y no al azar, de manera de reducir el riesgo que sean seleccionados mayoritariamente contribuyentes de las franjas 1 y 2, con lo cual, el rendimiento marginal del esfuerzo fiscalizador podría resultar inferior a su costo marginal y daría origen a conclusiones erróneas y a un uso ineficiente de los recursos.

2 - INFORMACION SUMINISTRADA POR OTROS ORGANISMOS.

a) A.F.I.P., mediante formulario N° 8.066, remite información acerca de los ajustes efectuados a contribuyentes conteniendo los siguientes datos:

- C.U.I.T.
- Nombre o razón social.
- Localidad y dirección de la sede.
- Sucursales y/o depósitos.
- Descripción de las actividades desarrolladas.
- Código de la actividad según el nomenclador de DGR y de AFIP.
- Ejercicios fiscalizados por la AFIP.
- Monto de Ingresos Netos (exentos y gravados) declarados y ajustados.

Con esta información se analiza la conveniencia de iniciar inspección al contribuyente en función del monto de las diferencias detectadas por el organismo nacional, el tipo de actividad desarrollado (puede darse el caso de actividades exentas en la provincia), existencia o no de declaraciones juradas rectificativas ante la D.G.R. ajustando los ingresos en función de lo detectado por la A.F.I.P., etc.

El monto de ingresos ajustados por la A.F.I.P. es la base de ajuste para una futura inspección de la Dirección, siempre y cuando dicho ajuste represente ingresos gravados en jurisdicción provincial.

2 Informes provenientes de otras Direcciones Provinciales: Según lo establece la Resolución General de Comisión Arbitral N° 62 cuando un fisco inicie inspección a empresa local que se encuentra en Convenio o que sea fuera de su jurisdicción deberá hacerlo saber a la jurisdicción y a las demás jurisdicciones involucradas a fin de que estas, si así lo desean, puedan actuar en forma conjunta.

El fisco actuante que dictara resolución determinativa que afecte la distribución interjurisdiccional de la materia imponible, deberá notificar dentro de los 30 días a las demás jurisdicciones involucradas, remitiendo copia de la resolución determinativa, a fin de que las mismas, si así lo deciden, puedan controvertirla y presentar el caso a la comisión arbitral.

3 Denuncias de irregularidades o informes de organismos o particulares.

Puede provenir de denuncias que los particulares presentan a organismos como Defensa del consumidor, Defensoría del Pueblo, Tribunal de cuentas de la Provincia, etc. También puede darse que personas particulares se acerquen a la Dirección para denunciar determinadas situaciones.

4 Otras situaciones:

Como casos surgidos de las inspecciones preventivas, o de otras inspecciones realizadas, solicitudes de las distintas oficinas de rentas, casos especiales.

CAPITULO III

DESARROLLO DE LA FISCALIZACION Y DESCARGO DE LAS ACTUACIONES

CAPITULO III

DESARROLLO DE LA FISCALIZACIÓN Y DESCARGO DE LAS ACTUACIONES

A - INICIO DE LA INSPECCION.

- 1 La inspección será iniciada por el o los inspectores acompañados en su caso por un supervisor. En el inicio de inspección se notificará y hará entrega al contribuyente de la **Disposición** de apertura, y un acta de requerimiento con la solicitud de información referida a los periodos no prescriptos a la fecha de inicio.
2. Se intervendrá una factura o ticket, procediendo a su anulación, se deberá colocar la fecha y la leyenda "cedido de conformidad por el contribuyente", firmada por el mismo, retirando el original para el cuerpo de inspección, el duplicado queda para el contribuyente y deberá ser firmado por el inspector actuante.
3. Se labrara el acta de inicio por duplicado que contendrá:
 - 3.1 Los datos del contribuyente, denominación, número de C.U.I.T., número de inscripción en ingresos brutos o Convenio Multilateral según corresponda.
 - 3.2 Responsable legal de la firma, carácter del firmante del acta y cargo que desempeña, apoderado (copia del poder), nombre y apellido tipo y número de documento.
 - 3.3 Descripción de la actividad que desarrolla la empresa.
 - 3.4 Si la empresa posee sucursales o representaciones.
 - 3.5 Margen de marcación, indicando si es constante o variable (con que porcentaje se remarcan los productos que compran para obtener el precio de venta). Se debe solicitar también listas de precios y, en caso de actividades de reventa, un listado con los diez productos de mayor rotación y los diez de menor rotación.
 - 3.6 Cantidad de personal ocupado y remuneraciones.

3.7 Si posee gastos de alquiler, que indique también gastos aproximados mensuales de luz, gas, teléfono, seguros y tasa municipales. Si es un contribuyente unipersonal, el gasto en tarjeta de crédito.

3.8 Detalle de las instituciones financieras con las que opera (a nombre propio y/o conjuntas), detalle de las cuentas bancarias (Banco, N°, sucursal, etc.) con indicación de las cuentas donde se deposita la recaudación por tarjetas de crédito, mutuales y demás cobros indirectos.

3.9 Detalle de las tarjetas comerciales de crédito con las que opera la organización en la comercialización.

3.10 Detalle de los diez (10) principales clientes y proveedores, indicando denominación, domicilio y C.U.I.T..

3.11 Dejar constancia de la intervención de la factura.

4. En el mismo acto se hace entrega del acta de requerimiento de información, por duplicado, en la cual se solicitará como mínimo la siguiente documentación relacionada a los períodos no prescriptos:

- Formulario de inscripción en ingresos brutos.
- Comprobantes de pago de ingresos brutos.
- Declaraciones juradas anuales de ingresos brutos.
- Papeles de trabajo para la determinación del coeficiente unificado en el caso de contribuyente de convenio multilateral.
- Declaraciones juradas de I.V.A. e impuesto a las ganancias (con los papeles de trabajo emitidos por el aplicativo)
- Libros de I.V.A. ventas y compras.
- En el caso de sociedades: estatuto, balances comerciales, de sumas y saldos y libros contables que se consideren necesarios.
- Contratos de locación u otros.
- Resúmenes bancarios.
- Habilitación Municipal y de Organismos de Contralor y/o reglamentación.
- Comprobantes de facturas de compras y ventas, retenciones sufridas y percepciones efectuadas.

- En caso que el contribuyente sea agente de retención y/o percepción, formulario de inscripción como tal y declaraciones juradas mensuales con sus correspondientes boletas de depósito.
- En los casos de contribuyentes de convenio multilateral, es importante incluir en el requerimiento datos relacionados con la ubicación de los establecimientos, depósitos, administración, puntos de facturación.
- Toda otra documentación que se considere de interés.

Se deja aclarado, que de no resultar posible iniciar las actuaciones en el domicilio fiscal, se practicarán en el domicilio en el cual se localice al contribuyente en cuyo caso deberá presentar declaración jurada informando el cambio de domicilio fiscal.

De no ser atendidos por el contribuyente, se podrá notificar del inicio de la inspección y los requerimientos a la persona que acredite poder general.

B - VERIFICACIÓN FORMAL.

Dentro de este tipo de verificación se realizan las siguientes tareas:

- 1- Relevamiento formal de la presentación y pago de las obligaciones impositivas de los períodos no prescriptos (cuadro de referencia de pagos).
- 2- Verificación del cumplimiento de los supuestos exigidos para la obtención de beneficios de exenciones. Se constatará el cumplimiento de las normas que regulan las mencionadas situaciones.
- 3 - Cumplimiento de obligaciones como agentes de retención. De acuerdo con el desarrollo de la fiscalización, se observará el cumplimiento dado a las normas sobre la actuación como agente de retención que le cabría al fiscalizado.

PLAN DE AUDITORIA

Con el presente se establecen pautas de fiscalización para ser aplicadas a las inspecciones integrales con relación a los ingresos alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos brutos, impuesto de Sellos, automotor e inmobiliario.

El desarrollo de la fiscalización implica la ejecución de tareas propias de auditoria, siendo necesaria la planificación, ejecución y evaluación de los resultados obtenidos, produciendo los papeles de trabajo que clara y concretamente evidencien la naturaleza y el alcance de la tarea realizada, debidamente suscriptos y titulados.

Por tal motivo el Supervisor e Inspector actuantes deberán diseñar el proceso de auditoria a aplicar teniendo en cuenta el tipo de actividad que desarrolla el fiscalizado.

Los lineamientos de fiscalización señaladas en el presente trabajo son pautas generales de verificación y el propósito de las mismas es señalar aspectos básicos a tener en cuenta para el desarrollo de la auditoria fiscal.

Los lineamientos descritos no implican coartar las iniciativas que puedan proponer el Supervisor o Inspector basados en su experiencia y capacidad como auditores fiscales, ante la evidencia de un potencial interés fiscal.

Si bien la auditoria debe comprender los periodos fiscales no prescriptos, se recomienda efectuar el análisis integral en el ejercicio inmediato anterior al inicio de la inspección. No obstante, si de la verificación del ultimo año calendario o ejercicio comercial, surgieran elementos que indicaran que el contribuyente incurrió, en anteriores períodos fiscales, en las mismas irregularidades y/o errores que motivaron el/los ajuste/s en el mencionado período y/o existan otros indicios con fundadas razones de interés fiscal, se podrá proyectar para los ejercicios anteriores dichas evidencias.

A modo de ejemplo y a efecto de ayudar para la planificación, el inspector podría realizar el presente cuestionario. Del mismo puede surgir los distintos procedimientos a aplicar para llevar a cabo su tarea.

Cuestionario		R	Np	V	S
¿La entidad lleva de forma adecuada los libros siguientes?					
1.	— Libro diario	S			
2.	— Libro de inventarios y balance	S			
3.	— Libro mayor	S			
4.	— Libro-registro de I.V.A. compras	S			
5.	— Libro-registro de I.V.A. ventas	S			
6.	— Libro(s) de actas	S			
7.	¿Están legalizados en plazo?	S			

Cuestionario	R	Np	V	S
37. ¿Se realiza un corte de todas las operaciones a la fecha del cierre (mensual o anual) ?	S			
38. ¿Existen variaciones anormales de ventas?	S			
39. ¿Se realizan conciliaciones bancarias regularmente?	S			
40. ¿Se revisan periódicamente las conciliaciones bancarias?	S			
41. ¿Se realizan confirmaciones por escrito de saldos de clientes y deudores?	S			
42. ¿Existe un control de los ventas y cobros al contado?	S			
43. ¿Existe libro de Banco y se hace control del uso secuencial de los cheques?	S			
44. ¿Se ha pasado alguna inspección fiscal en los últimos 4 años?	N			
45. ¿De la inspección surgieron diferencias a ingresar significativas?				
46. En el caso de bajas en inventario significativas ¿Se realiza un estudio específico del resultado contable y fiscal resultante?	S			
47. ¿Hay movimientos significativos en cuentas corrientes con socios y administradores?	S			
48. ¿Han existido en los ejercicios no prescritos saldos de tesorería negativa?	N			

R = Respuesta (S = Sí; N = No)

Np = No procede (en caso positivo marcar con x)

V = Valoración

S = Sección (G = General; G = I. Ganancias; I = IVA-IIBB; R = Retenciones)

PAPELES DE TRABAJO

El inspector debe preparar los papeles de trabajo, cuya información y contenido deben ser diseñados acorde con las circunstancias particulares de la verificación que realiza. La información contenida en los papeles de trabajo constituye la principal constancia del trabajo realizado por el funcionario y las conclusiones a que ha llegado.

Funciones y Naturaleza de los papeles de trabajo: Los papeles de trabajo sirven principalmente para:

A- Proporcionar la sustentación principal del informe del inspector, incluyendo las observaciones, hechos, argumentos, etc., con que respalda el cumplimiento de la norma de ejecución del trabajo

Es aconsejable incluir tantos papeles de trabajo como normas de auditoría se hayan aplicado y dejar constancia, en el informe de inspección, del lugar dentro del expediente donde está ubicado cada papel de trabajo relacionado con el tema bajo análisis.

Es conveniente que, cuando exista la necesidad de probar algún hecho, se agregue, en la medida de lo posible, la prueba que sustente la posición fiscal para mejorar las posibilidades de éxito del trámite. Es decir, incluir en el expediente, las pruebas especialmente cuando existe controversia entre la posición del Fisco y la del contribuyente, y se exterioriza habitualmente mediante la determinación de oficio.

B- Una ayuda al inspector al ejecutar y a la Jefatura para supervisar el trabajo: Los papeles de trabajo son registros -que conserva la Dirección en el legajo de inspección- sobre los procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones pertinentes alcanzadas en su trabajo.

Contenido de los papeles de trabajo: El contenido de los papeles de trabajo deben ser tan claros y completos, de tal manera que cualquier otro funcionario que revise los mismos pueda entenderlos sin tener la necesidad de recurrir a la fuente de la información. La cantidad, tipo y contenido de los papeles de trabajo varían de acuerdo a las circunstancias, pero deben ser suficientes para mostrar que las declaraciones juradas presentadas son correctas. De considerarse lo contrario, de ellos surgirán los elementos suficientes para tal aseveración. Los papeles de trabajo normalmente deben incluir documentación que muestre que:

El trabajo ha sido planeado y supervisado adecuadamente.

La evidencia obtenida durante la auditoría, los procedimientos de auditoría aplicados y las pruebas realizadas, han proporcionado suficiente evidencia comprobatoria competente, como respaldo para expresar una opinión sobre bases imponibles

Propiedad y custodia de los papeles de trabajo: Los papeles de trabajo son propiedad de la Dirección General de Rentas.

Requisitos:

Deberá tener un título para su identificación.

Quien prepara el papel de trabajo debe iniciarlo o firmarlo.

Quien lo revisa también tiene que firmarlo.

Los puntos o materias importantes deben ser resumidos para ser revisados por el supervisor.

Archivos de papeles de trabajo: Los papeles de trabajo deben ser archivados en el legajo, de manera que permitan un acceso fácil a la información contenida en los mismos. Es conveniente que el orden sea de lo analítico a lo sintético

MUESTREO ESTADISTICO

Consiste en la aplicación de un procedimiento de cumplimiento sustantivo a menos de la totalidad en las partidas que forman el saldo de una cuenta o clase de transacción (muestra), que permitan al auditor obtener y evaluar evidencias de alguna característica del saldo o la transacción y que permite llegar a una conclusión en relación con las características. Como consecuencia de lo anterior, se puede concluir que la técnica de la selección para muestreo en auditoria está basada en la selección al azar o aleatoria, que es la que asegura que todas las partidas dentro del universo o dentro del estrato tiene la misma posibilidad de ser seleccionadas.

Al diseñar una muestra de auditoria, el inspector considerará los siguientes aspectos para definirla:

Los objetivos de la auditoría.(por ej. detectar diferencias en cuentas de los deudores).

El universo.

El riesgo y la certidumbre.

Error tolerable.

Error esperado en el universo.

Las técnicas de muestreo.

Al efectuar sus pruebas sustantivas y de cumplimiento sobre los saldos y el control interno, el auditor no selecciona todas las operaciones procesadas durante el ejercicio, ya que el costo del examen sería astronómico y la entrega del descargo de

la inspección se demoraría durante meses; por ello se utilizan técnicas de muestreo: al examinar una muestra representativa de un amplio grupo de operaciones homogéneas se pueden obtener conclusiones acerca de todo el grupo. El muestreo se puede definir como el proceso mediante el cual se pueden inferir conclusiones acerca de un conjunto de elementos, denominado universo o población, en base al estudio de una fracción de dichos elementos denominada muestra. La teoría de probabilidades nos dice que una muestra seleccionada de un gran número de partidas similares tiende a mostrar las mismas características que reflejaría el examen de la serie completa.

Fases:

- Definición de objetivos: Consiste en especificar en detalle los aspectos que deseamos verificar, bien sea de saldos o de transacciones concretas; especificar las comprobaciones que se efectuarán, los elementos a utilizar y lo que se entiende por error.
- Selección de muestras: Consiste en definir el método a seguir para determinar las unidades concretas que formarán parte de la muestra.
- Calcular la amplitud de la muestra: Consiste en determinar la cantidad de unidades a seleccionar y que formarán la muestra.
- Evaluar los resultados en función de los objetivos propuestos.

CONTROLES RELACIONADOS

Verificar :

- Las facturas de venta con el libro I.V.A. Ventas.
- El total mensual correspondiente al débito fiscal registrado en el Libro I.V.A. Ventas con los importes declarados. Si hay diferencia por ingresos exentos, confeccionar el papel de trabajo correspondiente.
- La inexistencia de notas de crédito que anulen facturas emitidas sin el correspondiente respaldo. Indicios de la anulación de ingresos por la emisión de notas de crédito estarían dados, entre otros, por un excesivo número de notas de crédito emitidas, que la facturación se realice exclusivamente con consumidores finales, etc. De constituir su emisión una práctica común en la empresa, se deberá circularizar a los clientes a efectos de corroborar la

veracidad de los datos y/o documentos, verificando las registraciones de los terceros involucrados.

- Que no existan notas de crédito emitidas por el contribuyente que reemplacen a las que debería entregar el proveedor.
- De efectuar el contribuyente operaciones exentas, que las mismas encuadren dentro de las disposiciones establecidas por la ley del gravamen.
- La correcta aplicación de la tasa del impuesto, especialmente en el caso de actividades con tasa diferencial.
- Que en las facturas de ventas se hallen incorporados todos los conceptos que conforman la base imponible.
- Que el total de las ventas consignadas en las liquidaciones de las tarjetas de crédito con las que opera el contribuyente no resulte superior a las ventas declaradas.
- Que las facturas anuladas se encuentren con todos sus ejemplares (original, duplicado y de corresponder, triplicado).
- Los remitos y facturas emitidas los últimos días del mes anterior al período fiscal analizado, a efectos de constatar si no existe diferimiento en la liquidación e ingreso del impuesto.
- Las registraciones transcriptas al Libro I.V.A. Compras con la documentación respaldatoria, a efectos de detectar gastos y compras no registradas. Depende de la envergadura de la empresa, este análisis es necesario hacerlo en tres meses, seleccionados al azar.
- Verificar el correcto traslado de los saldos a favor de un mes a otro.
- Constatar el monto de los pagos a cuenta computados.
- Validar el monto de las retenciones y percepciones computadas en las DD.JJ. del gravamen. Se deberá confeccionar hoja de trabajo cotejando los montos sujetos a retención con la respectiva factura.

Las ventajas que se reconocen del procedimiento es que se simplifica el control evitando que el contribuyente duplique algún importe por este concepto y además, de efectuarse la compulsión de la documentación respaldatoria por las diferencias determinadas, se detectan omisiones por parte del agente de retención y/o percepción respectivo.

PAUTAS PARA LA DETECCIÓN DE INGRESOS OMITIDOS.

Por la relación entre la base imponible del Impuesto a las Ganancias, los débitos fiscales del Impuesto al Valor Agregado y el impuesto sobre los ingresos brutos, se mencionan algunas pautas para la correcta determinación de los ingresos declarados y/o la detección de ingresos omitidos.

Para ello es adecuado hacer diferencias entre las tareas de rutina a tener en cuenta en todas las fiscalizaciones, de aquellos procedimientos que concluyan en la determinación presuntiva de ingresos, aplicando aquél que se considere más adecuado, en especial en discusiones administrativas o judiciales.

1 - Pautas aplicables a todas las fiscalizaciones.

Se recomienda confeccionar papeles de trabajo como respaldo de la ejecución de cada una de las pautas de trabajo diseñadas.

- Verificar la correcta registración de las facturas de venta y notas de crédito emitidas, por muestreo, de acuerdo a un criterio de selección previamente definido.
- Comparar la sumatoria de los importes de ventas y débitos fiscales extraídos de la lectura de las facturas de venta con los registrados en libros y conciliar con lo declarado tanto en el Impuesto al Valor Agregado como en el Impuesto a las Ganancias e ingresos brutos.
- Verificar que el importe total de los ingresos (ventas, locaciones y/o prestaciones de servicios) correctamente registrados resulten coincidentes con los declarados mensualmente para el Impuesto al Valor Agregado e IIBB y anualmente para el Impuesto a las Ganancias.
- Comprobar, por muestreo mensual que, por los importes cobrados por ventas efectuadas con tarjetas de crédito, se hayan emitido los comprobantes de ventas respectivos y que los mismos se encuentran registrados (si la muestra seleccionada por período mensual resulta demasiado extensa, se podrá acotar la misma a períodos menores, al inicio o finales del respectivo mes). Para esta tarea se recomienda utilizar las liquidaciones efectuadas por las entidades administradoras de tarjetas de crédito.

- Verificar que los remitos por entrega de mercaderías cuenten con sus respectivas facturas de ventas.
- Analizar la validez de la emisión de las notas de crédito.
- Analizar las acreditaciones en cuentas bancarias y los endosos de cheques de terceros.
- Verificar las facturas anuladas, constatando que se encuentren todos sus ejemplares (original-duplicado y de corresponder triplicado)
- Verificar que los recibos emitidos, correspondan a una factura de venta determinada.

2 - Utilización de medios presuntivos.

La determinación en base presunta debe responder a hechos o circunstancia que permitan inducir tanto la existencia y monto del impuesto, es por ello que resulta importante transcribir el resumen de dos fallos, que si bien son de la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, son de importancia para el tema:

Determinación sobre base presunta. Requisitos: *La facultad de la Dirección de efectuar determinaciones impositivas sobre base presunta, no significa que tal determinación pueda hacerse en forma caprichosa o arbitraria. Antes bien, debe estar abonada por hechos y circunstancias suficientes para llevar al ánimo del juzgador la impresión de certeza acerca de su veracidad. Por lo tanto, cuando la determinación ha sido hecha en forma discrecional y caprichosa, desde que no está fundada en datos o elementos de juicio convincentes acerca de su verosimilitud, carece de fundamentación y resulta viciada de nulidad.*

SALOMON, SALVADOR - T.F. APEL. BS. AS. - 5/9/1972

Necesidad de fundamentos: *Ni en oportunidad de efectuar el ajuste original de la resolución administrativa, ni con motivo de las posteriores inspecciones, se suministraron datos ni explicación alguna acerca del método empleado por los funcionarios actuantes para obtener los ingresos brutos de la empresa mencionada. Ello lleva a la conclusión de que la determinación practicada carece de toda fundamentación fáctica y legal, transgrede abiertamente las normas fiscales que*

reglan el procedimiento para la determinación sobre base presunta y aparece así viciada de nulidad.

INTILLA, LUIS - T.F. APEL. BS.AS. - 19/3/1974

Si se tiene en cuenta lo mencionado anteriormente es conveniente que la utilización de presunciones cumplan las siguientes pautas o requisitos para poder ser utilizadas:

___ **Probanza del hecho base o indicio:** Es fundamental que el indicio se encuentre acabadamente probado para que la presunción resulte sustentada.

___ **Precisión:** Que el indicio sea único y permita arribar a una conclusión de hecho presunto.

___ **Concordancia:** Que exista una interrelación entre el hecho presunto y el indicio que permita demostrar una interdependencia natural.

___ **Certeza:** Se encuentra íntimamente relacionado con el primer requisito enunciado. El indicio o hecho cierto debe estar debidamente probado para evitar concluir en **presunciones de otras presunciones**. No pueden admitirse presunciones de segundo grado, ya que si las presunciones deben basarse en un hecho cierto cuya certeza no debe admitir duda alguna, no reúnen dichas características los hechos presuntos y, por lo tanto, no pueden servir de base para una nueva presunción. Así el Dictamen D.A.T.J. (DGI) N° 82/77 del 14/11/77 establece que "...las presunciones legales admitan o no prueba en contrario, son instrumentos delicadísimos del orden jurídico y no pueden aplicarse sino con gran prudencia y sentido de equidad".

DEPÓSITOS BANCARIOS.

Se enumerarán las cuentas bancarias cuya titularidad esté a nombre del contribuyente individual y/o de la sociedad irregular y se sumarán las acreditaciones bancarias (depósitos del contribuyente y/o responsable), las cuales se compararán con los ingresos declarados. En caso de surgir diferencias, se confeccionará un requerimiento al inspeccionado a fin que depure los depósitos de aquellos que no representen ingresos gravados. El contribuyente presentará la depuración por nota con carácter de declaración jurada al actuante.

A efectos de obtener la mayor información sobre movimientos en entidades financieras se recomienda:

- Detectar otras cuentas en entidades financieras vinculadas al giro comercial "no declaradas", en principio, por el contribuyente fiscalizado.

A tal fin, se sugiere "investigar" y utilizar como fuente de información las siguientes:

- Releva las constancias de pagos de compras, inversiones o gastos efectuados.
- Consultar información del Banco Central de la República Argentina disponible en la página WEB.
- Se realizarán circularizaciones a los distintos bancos. En caso de contribuyentes individuales se solicitará la siguiente información:
 - Detalle de las cuentas.
 - Detalle y monto de plazos fijos al 31/12 de cada año incorporado a la fiscalización.
 - Manifestaciones de bienes realizadas durante el año a fiscalizar.
 - Se realizarán circularizaciones a entidades administradoras de tarjetas de crédito con las que opera en el desarrollo habitual de su actividad, por la cual resulta contribuyente, como a título personal o correspondientes a las personas a su cargo;

Respecto a las tareas a efectuar, las mismas consisten en:

- Sumar por período mensual y por tipo y N° de cuenta, las acreditaciones bancarias de los resúmenes aportados por el contribuyente fiscalizado (los depósitos efectuados en dichas cuentas bancarias), totalizándose la sumatoria por el período anual bajo verificación, según la fecha de cierre de ejercicio. Para el universo de contribuyentes comprendido en el presente trabajo, en la mayoría de los casos, el mes de cierre coincide con el año calendario.
- Efectuar la depuración de las sumas determinadas para lo cual se procederá de la siguiente manera:

Total de depósitos bancarios del período analizado

- (Menos)

Importes que no constituyen ingresos por ventas.

A título de ejemplos puede ser los préstamos recibidos, acreditados en cuentas bancarias (créditos bancarios), préstamos de terceros

depositados, aportes de los socios, transferencias entre bancos, errores bancarios por contraasientos, etc.

= (Igual)

Depósitos bancarios depurados

- Una vez obtenido el monto total de depósitos bancarios depurados determinado de la forma antes señalada, se comparará con el total de ingresos por ventas declarados.

Si el monto de los depósitos bancarios depurados resulta superior a los ingresos declarados por el contribuyente, nos encontraremos frente a una diferencia no justificada que se presume **omisión de ventas**.

Caso contrario, no surgirán indicios de omisión de ingresos detectables por esta vía.

Merece señalarse que la diferencia de ventas determinada de esta forma puede dar lugar a justificaciones por parte del contribuyente fiscalizado aportando los datos de cobranzas, es decir, aportando los saldos iniciales y finales de efectivo, cheques en cartera, clientes en cuenta corriente, etc.

El aporte de estos datos tendría por objeto desvirtuar la presunción que arroja la comparación de los depósitos bancarios depurados con los ingresos declarados, indicando que el mayor importe de acreditaciones bancarias se debe a un incremento de las cobranzas involucradas en el período analizado, de acuerdo con el siguiente esquema:

Total De Ventas Declaradas Durante El Período Auditado

+ (Más):

El saldo inicial de:

__ Caja (efectivo y otros valores de idéntica liquidez);

__ Valores a depositar (cheques en cartera);

__ Deudores por ventas;

__ Cupones a cobrar (cupones pendientes de liquidación);

__ Otros deudores.

- (Menos):

El saldo final de:

__ Caja (efectivo y otros valores de idéntica liquidez);

__ Valores a depositar (cheques en cartera);

__ Deudores por ventas;

__ Cupones a cobrar (cupones pendientes de liquidación);

__ Otros deudores.

= (Igual)

Cobranzas del período

Las cuestiones de hecho y prueba deberán ser evaluadas ante cada caso en particular. Además, de contarse con estos datos, se recomienda efectuar un "flujo de fondos" el cual constituye una herramienta más avanzada que la comentada y comprende un análisis más integral de los movimientos financieros de ingresos y egresos.

Por último, relacionado con ajustes de inspección en concepto de ventas omitidas por diferencias entre depósitos bancarios y ventas registradas, debemos mencionar que existe una gran cantidad de jurisprudencia, especialmente en contribuyentes que no llevan una contabilidad organizada.

Jurisprudencia:

AUTOS: Giorgio, José V.

TRIBUNAL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN - SALA B.

FECHA SENTENCIA: 25/06/2004

SÍNTESIS TEMÁTICA: Un contribuyente apeló la resolución de la Dirección Gral. Impositiva por la cual le determinó el impuesto al valor agregado y le impuso una multa por defraudación fiscal, agraviándose del método utilizado por el Fisco para determinar el monto de las ventas omitidas sobre la base del análisis de los depósitos bancarios.

Corresponde revocar la determinación presuntiva practicada por la Dirección Gral. Impositiva sobre la base de las cuentas bancarias como único indicio de la existencia de ventas omitidas, atento que la misma no presenta razonabilidad en sus conclusiones de acuerdo con las circunstancias del caso, pues tal como surge de la pericia el Fisco incluyó cuentas que no eran de titularidad del contribuyente sin siquiera esbozar una mínima justificación para adjudicarle las acreditaciones que había en las mismas, y de la prueba informativa rendida por escribanos surgen ingresos ajenos a las ventas -enajenación de inmuebles, celebración de mutuos como deudor- estimadas por el Organismo.

AUTOS: Ineragro S.A. y sus acumulados

TRIBUNAL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN - SALA B.

FECHA SENTENCIA: 14/06/2004

SÍNTESIS TEMÁTICA Es procedente la determinación de oficio del Impuesto al Valor Agregado, en tanto la Dirección Gral. Impositiva estimó que los depósitos bancarios de la sociedad recurrente pertenecían a ventas omitidas gravadas con el impuesto, ya que las probanzas para fundar sus conclusiones en orden a la existencia de supuestos préstamos recibidos de un accionista y su vinculación con las sumas bancarias, se centran en recibos de pago que no poseen fecha cierta y no resultan, por tanto, oponibles al Organismo Recaudador, máxime en un estado de insuficiente precisión contable y registral, sumado a la ausencia de intereses pactados entre las partes que configura una situación impropia en un contrato de mutuo.

AUTOS: Pérez, Oscar M.

TRIBUNAL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN - SALA C.

FECHA SENTENCIA: 20/05/2004

SÍNTESIS TEMÁTICA: Es procedente la determinación del impuesto a las ganancias practicada por la Dirección Gral. Impositiva mediante la utilización de los montos de los depósitos bancarios, pues según surge del informe de inspección no sólo tomo ese indicio sino que circularizó a los proveedores y a las entidades financieras para arribar a los ingresos por ventas, en tanto que el recurrente no arrió prueba alguna para desvirtuar la estimación realizada por el Fisco, ni demostró el origen de las sumas depositadas en la cuenta bancaria.

AUTOS: Nafa Méndez, Rolando

TRIBUNAL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN - SALA A.

FECHA SENTENCIA: 02/12/2003

SÍNTESIS TEMÁTICA

Es procedente la determinación impositiva practicada por la Dirección Gral. Impositiva a través de la medición indiciaria, adoptando como método representativo de las ventas a los depósitos bancarios, desde que la apelante a quien le incumbía la demostración intergiversable de sus invocaciones no lo hizo, pues para que proceda una depuración de los depósitos debe individualizarse los conceptos y acompañar la probanza documental pertinente, resultando insuficiente, en ausencia de dicha prueba, la sola existencia de un informe pericial producido en instancia administrativa

AUTOS: ULLOQUE, JUAN A.

TRIBUNAL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN - SALA A.

FECHA SENTENCIA: 21/02/2001.

SÍNTESIS TEMÁTICA: Corresponde confirmar la resolución por la cual el Fisco determinó de oficio la materia imponible en función de los depósitos bancarios del contribuyente, por cuanto la sumatoria de acreditaciones depuradas reflejaban montos de dinero depositado ostensiblemente mayores a los registrados como provenientes de la actividad de "comisionista", al no surgir elementos de convicción que relacionen los depósitos en las cuentas bancarias del titular y sus extracciones con las pretendidas remesas, ya que no se acompañó documentación alguna que permita el seguimiento y cierre del circuito de cada operación, relacionada con el pago de las mismas.

ANÁLISIS FINANCIERO.

Mediante la confección de un flujo de fondos, resulta posible determinar la existencia de omisiones de ventas, ya que se puede determinar si los ingresos declarados del período analizado resultan suficientes para hacer frente a las erogaciones de igual período.

Evidentemente este método se relaciona con la falta de registración de compras o gastos relacionadas con la actividad gravada. Generalmente este método resulta de gran utilidad para aquellos casos en los cuales los contribuyentes no cuentan con libros rubricados, el sistema contable no sea lo suficientemente representativo o la contabilidad de caja (ingresos y egresos) no sea la adecuada o refleje inconsistencias.

Para ello se proponen dos tipos de metodologías, las cuales quedan a criterio de los actuantes la utilización de una u otra, en función a los datos obtenidos, la envergadura del contribuyente, la practicidad de una metodología sobre la otra, etc.

ALTERNATIVA 1 – FLUJO DE FONDOS.

Se determinará el Estado de Caja para el período bajo fiscalización, aplicando la siguiente ecuación:

Saldo inicial de caja

Más:

Saldo inicial de Bancos

Ingresos del período (1)

Menos:

Compras pagadas del período (2)

Gastos pagados del período (3)

Saldo final de caja

Saldo final de Bancos

ESTADO DE CAJA

Resultando:

(1) **Ingresos del Período** = Créditos al inicio + Ventas declaradas en el año- Saldo pendiente de cobrar al cierre

(2) **Compras pagadas del período** = Cuentas a pagar al inicio + Compras y Servicios según Libro IVA - Saldo pendiente de pago al cierre.

(3) **Total Gastos pagados** = Gastos efectivamente pagados en el año que no estén incluidos en el libro IVA Compras.

Si la diferencia de caja es negativa, y el contribuyente no puede justificarla, significa que hubo ventas o ingresos omitidos. Caso contrario, los ingresos declarados se corresponden con los movimientos de "caja".

ALTERNATIVA 2 – ANÁLISIS FINANCIERO.

A continuación se expone en la siguiente planilla de trabajo los datos necesarios para su confección, la que servirá de guía para llevar a cabo este procedimiento:

ANÁLISIS FINANCIERO - Período 01/01/X1 a 30/12/X1

A) Pago a proveedores + Saldo inicial (Según Bce o DDJJ Gs.)

+ Compras con IVA (C.M.V. – E.I.) x1,21

- Saldo Final (Según Bce o DDJJ Gs.)

B) Cheques Emitidos Cuenta corriente Bancaria

+ Saldo inicial (Según Resúmenes Bancarios)

+ Depósitos o Acreditaciones " (B1)

- Saldo Final (Según resúmenes Bancarios)

Depuraciones

- Cheques rechazados

- Errores Bancarios

- Transferencias entre cuentas

C) Pagos en Efectivo + Pagos a proveedores (Según Item A)

+ Gastos pagados (Gastos de Administración y venta – Bce o DDJJ Gs.)

- + I.V.A. Depositado (Boletas de depósito)
- + Inversiones (Según Bce o DDJJ Gs.)
- + Otros Pagos (Según Bce o DDJJ Gs.)
- Cheques Emitidos (Según Item B)

ANALISIS FINANCIERO - Período 01/01/X1 a 30/12/X1

D) Depósitos Bancarios Depurados + Depósitos bancarios (o Acreditaciones)
(Según Item **B1**)

- Cheques rechazados
- Errores Bancarios
- Transferencias entre cuentas
- Prestamos depositados en cuentas

E) Determinación de Venta presunta + Depósitos bancarios depurados -(Según D)

- + Pagos en Efectivo
- + Saldo Final Deudores
- + Saldo final de Caja
- Saldo inicial de Deudores
- Saldo inicial de Caja
- Prestamos que no se hubiesen depositado en Bancos

F) Comparación – Diferencias + Ventas presuntas determinadas

- Total de Ingresos declarados

APLICACIÓN MARGEN BRUTO DE MARCACION

Este procedimiento es importante para verificaciones a contribuyentes con actividades de reventa de productos, se realizará la aplicación del margen promedio bruto sobre las compras registradas, a efectos de determinar en forma presuntiva los ingresos por ventas obtenidos por el contribuyente fiscalizado y en función a ello efectuar la comparación con los declarados.

Los márgenes de marcación promedio informados por el contribuyente se compararán con el que surja de la determinación realizada de acuerdo al método que se detalla más adelante.

Este margen de marcación se aplica sobre el costo de los productos comercializados y el resultado así obtenido será el total de ventas estimada en el período bajo análisis.

Debe tenerse en cuenta que la utilización de este método conlleva ciertos inconvenientes como la determinación de promedios, ponderación de promedios en función a la composición física diaria de ventas (no resultará representativo determinar un margen bruto promedio en función de cada artículo, ya que algunos pueden expendirse sólo esporádicamente), movimientos de stock, etc.

Procedimiento:

- 1- Tomar la información suministrada por el inspeccionado acerca de los diez productos con mayor rotación y los diez productos con menor rotación. La experiencia indica que los productos con mayor rotación son los que tienen un margen de marcación menor, y a la inversa, los productos con menor rotación, son los que se cargan con un margen de marcación sobre el costo mayor.
- 2- Tomar la información de precio de ventas de las listas de precios, de los períodos sobre los cuales se está realizando el procedimiento, suministradas por el contribuyente. En caso de no contar con las listas de precios, puede obtenerse esta información de las facturas de ventas.
- 3- Obtener el precio de compra de los productos bajo análisis, de las correspondientes facturas.
- 4- Determinar un margen de marcación a través del promedio ponderado de las dos listas de productos mencionadas precedentemente.
- 5- Este margen de marcación aplicado a las compras de mercaderías de todo el año debe ser similar a las ventas declaradas por el contribuyente.

Este procedimiento es pertinente realizarlo tomando los precios de compras y ventas de un período de tres meses, en general los tres últimos o los tres primeros meses del ejercicio.

AUTOS: Miridjian, Jorge Juan

TRIBUNAL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

FECHA SENTENCIA: 09/09/1969 .

SÍNTESIS TEMÁTICA: Los coeficientes de utilidad neta denunciados por uno de los socios son aplicables al resto de ellos, pues se está en presencia de una especie de litis consorcio dado por la circunstancia de que los miembros están ligados por una común relación sustantiva. La autodenuncia de uno de los socios respecto de los porcentajes aplicables para la determinación tributaria puede constituir una presentación respecto a los demás litis consortes si a ella se agregan circunstancias

de hecho que lleven a la convicción de que lo confesado debe tenerse por cierto para todos.

ANALISIS DE LA DIFERENCIA DEBITO CREDITO

Un procedimiento que se encuentra íntimamente ligado al del margen bruto de marcación, que consiste:

- a) $(\text{débito fiscal} - \text{crédito fiscal}) / \text{alícuota} = \mathbf{A}$
- b) $\mathbf{A} - (\text{Sueldos} + \text{Cargas Sociales} + \text{Gastos sin IVA} + \text{impuestos}) = \mathbf{B}$
- c) $\mathbf{B} / \text{Ventas} = \text{Rentabilidad de las ventas}$

Esta rentabilidad así obtenida debe ser razonable en función del tipo de comercio que se está auditando.

TRÁMITE FINAL

1 - Evaluación de la auditoria y trámite final de las actuaciones.

Una vez culminado el proceso de auditoria y obtenidos los resultados, el auditor se encontrará en condiciones de determinar la medida en que se han producido los desvíos entre la materia imponible declarada y la real o determinada. Estas diferencias quedarán plasmadas en el formulario el cual contendrá los siguientes datos:

- 1- Datos del contribuyente y del impuesto.
- 2- Anticipo, período o cuota.
- 3- Código de actividad u objeto (dominio o designación catastral).
- 4- Base imponible y alícuota declarada por el contribuyente.
- 5- Base imponible, y en su caso alícuota, ajustada.
- 6- Impuesto declarado
- 7- Impuesto Pagado (teniendo en cuenta retenciones o percepciones sufridas). Este punto, debe estar debidamente documentado en el expediente, con copia de las boletas de pago o listado de pago emitido por el sector correspondiente.
- 8- Impuesto Ajustado.
- 9- Diferencia a favor de la dirección por la comparación entre el impuesto ajustado y el impuesto pagado (por anticipo).
- 10- En su caso, diferencia a favor del contribuyente.
- 11- Porcentaje de omisión.

12-Totalizar las columnas 9 y 10 sin netear las mismas.

Este formulario debe ser notificado al contribuyente a fin de ponerlo en conocimiento de los ajustes practicados. Conjuntamente con el formulario se deberá entregar un formulario de "BASES CONSIDERADAS PARA LA DETERMINACION – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS ", que debe contener los ANTECEDENTES y el " PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN Y AJUSTE" . En esta parte se detalla la documentación consultada y si la determinación corresponde en Base cierta o presunta.

Transcurrido unos diez días, no habiendo observación del contribuyente, se confecciona el informe final. Con todos los antecedentes, se remite a Jefatura para que se realice la notificación de la resolución de vista por la Dirección, mediante la misma se da vista de las actuaciones a los interesados por un termino de quince días para que formulen sus alegatos y produzcan u ofrezcan las pruebas que hagan a su derecho (Art. 37 C.F.). En la misma también se efectúa la instrucción de sumario por multas formales y por omisión de pago (art. 53).

Si el contribuyente efectuó descargo se analiza el mismo y se le da curso a lo que corresponda recalculando la deuda en caso de corresponder y se pasa para confeccionar la resolución.

2 - Consideraciones generales.

1 - PAPELES DE TRABAJO.

Se dejará constancia precisa en papeles de trabajo de todos los relevamientos, controles y determinaciones efectuados durante la fiscalización, los que respaldarán el informe final de inspección.

2 - INFORME FINAL DE INSPECCION

Se confeccionará un informe por cada uno de los impuestos fiscalizados desarrollando en forma pormenorizada todas las tareas efectuadas durante la auditoría contable-impositiva practicada y los resultados arrojados.

En el caso del Informe de Impuesto a los Ingresos brutos deberá consignarse:

1- Actividades del contribuyente, indicando la fecha de alta y baja de cada una de ellas, de corresponder, como así también fecha y período de la ultima inspección.

- 2- Deberá dejarse constancia en papeles de trabajo, el número de titulares y empleados en los periodos verificados.
- 3- El informe debe contener en forma clara y concreta los motivos del ajuste, indicando el marco legal de la misma. Se deberá explicitar en forma indubitable si la determinación corresponde a base cierta o presunta y los periodos comprendidos.
- 4- Deberá confeccionarse un cuadro comparativo por periodo fiscal del impuesto declarado, el impuesto ajustada y la diferencia determinada.
- 5- Se deberá detallar en el informe si corresponde algún tipo de comunicación con otros organismos. Este sería el caso, por ejemplo, de recategorizaciones o exclusiones al régimen de montributo, modificaciones en los coeficientes unificados de convenio multilateral que afecten la base imponible de otras jurisdicciones, etc.
- 6- Si durante la inspección el contribuyente o un tercero (art. 27 y 29 C.F.) no dio cumplimiento a los requerimientos encomendados por el inspector, debe evidenciarse tal situación en el informe a fin de aplicar las sanciones correspondientes de acuerdo a las facultades conferidas por el Código Fiscal (multa por omisión a los deberes formales).

CARACTERISTICAS DEL INFORME

El detalle de las tareas realizadas y las diferencias detectadas debe quedar expresado en el informe de inspección, que es el elemento concreto de su actuación. Es decir que cualquier superior de la Dirección y en general cualquier persona con conocimientos suficientes, esté en condiciones de acceder a ellas en forma rápida y clara.

El informe debe ser comprendido, apreciado y valerse por si mismo como documento público, cuando reúne las siguientes condiciones:

Objetividad:

El agente fiscalizador es un auditor, que como tal, debe aplicar herramientas a fin de verificar el cumplimiento dado por el contribuyente a sus obligaciones tributarias. En el trato cotidiano, es inevitable que determinadas actitudes, conductas, etc. del contribuyente generen en el agente ciertas reacciones personales, que pueden condicionar el contenido de su informe. Por tal motivo, es necesario, que en el momento de juzgar los elementos aportados por la inspeccionada, el fiscalizador se limite a evaluarlos en la forma objetiva, remitiendo siempre sus conclusiones al análisis ecuánime de dichos elementos.

Claridad:

Está referido sobre todo al desarrollo del contenido del informe, teniendo en cuenta al destinatario. El mensaje debe ser unívoco, es decir su interpretación debe ser en solo sentido; no debe contener ambigüedades. Es conveniente que solamente se utilicen términos técnicos ya que los receptores son personas que conocen la materia.

Precisión:

Se deben describir las circunstancias de hecho que rodean a cualquier aspecto relacionado con la inspección en forma correcta, identificando las principales variables que afecten a dicha situación y señalando el tratamiento que las normas legales disponen para cada caso. Las expresiones y términos que se elijan serán aquellos que describan o signifiquen rigurosamente el hecho u objeto designado.

Exactitud:

Los resultados deben ser siempre totalmente comprobables.

Conciso:

No deberá contener datos superfluos, repeticiones ni redundancias, pero debe contener todos los elementos que permitan una adecuada evaluación de los hechos investigados, sin dejar ideas supuestas sin desarrollar.

Orden:

Según las circunstancias, la redacción de informes pueden mantener:

Orden lógico: seguir una secuencia de acuerdo con la importancia de los trámites y sucesos narrados o descriptos.

Orden cronológico: respetar el recorrido temporal de los trámites realizados.

Corrección:

Tratándose de documentos institucionales, es indispensable que sea escritos en correcto castellano, sin errores gramaticales ni gráficos (de puntuación, acentuación, ortografía) que le quitan seriedad, claridad y credibilidad.

Coherencia:

El informe debe concluir una secuencia razonable de la actividad del informante, que permita al lector seguir su contenido en forma rápida, evitar situaciones sin definición, y sin pasar a otro aspecto de la fiscalización hasta agotar el que se está analizando. No presentará condiciones en datos y sucesos como tampoco abusará de peticiones o redundancias.

Estructuración:

El inspector debe estructurar su informe mediante una secuencia que permita un nexo razonable de los aspectos contemplados en él. No obstante debe tenerse en cuenta que el escrito debe ser una unidad, siendo conveniente contemplada en tres partes:

- **Introducción**
- **Medio cuerpo**
- **Conclusión**

ESTRUCTURA DE UN INFORME

Introducción.

- 1-Origen del cargo.
- 2-Breve descripción de la fiscalizada (Razón Social, Actividad, Forma Jurídica, Integrantes y demás aspectos relacionados).
- 3-Normas de auditorias aplicables

Desarrollo.

- 1-Detalle de los elementos compulsados.
- 2-Normas de auditoría aplicadas
- 3-Normas Legales aplicadas
- 4-Resultados obtenidos de las tareas de auditorias desarrolladas.

Conclusiones

- 1-Detalle de las diferencias resultantes.
- 2-Tratamiento impositivo aplicado.
- 3-Si el contribuyente acepta la determinación, detalle de las declaraciones juradas rectificativas resultantes, en base a los ajustes señalados en el punto anterior, indicando la fecha de presentación.

4.- Aspectos administrativos a tener en cuenta:

DEL DOMICILIO FISCAL

Artículo 26.- El domicilio fiscal de los contribuyentes y responsables del pago de las obligaciones fiscales a los efectos de la aplicación de este Código y otras leyes tributarias, es el lugar donde éstos residen habitualmente, tratándose de

personas de existencia visible; el lugar en el cual se halle el asiento principal de sus actividades, o sus establecimientos en la Provincia, cuando se trate de personas de existencia ideal o jurídica.

Este domicilio deberá ser consignado en las declaraciones juradas. Todo cambio de él deberá ser comunicado a la Dirección General de Rentas, dentro de los treinta (30) días de efectuado. Sin perjuicio de las sanciones que este Código establece por la infracción a este deber, se reputará subsistente para todos los efectos administrativos y judiciales el último domicilio denunciado, mientras no se haya comunicado ningún cambio.

Cuando el contribuyente se domicilie fuera del territorio de la Provincia y no tenga en la misma ningún representante o no se pueda establecer el domicilio de éste, se considerará como domicilio fiscal el lugar de la Provincia en que el contribuyente tenga sus inmuebles o sus negocios o ejerza su explotación o actividades lucrativas, o subsidiariamente, en lugar de su última residencia en la Provincia.

Las facultades que se acuerden para el cumplimiento de las obligaciones fiscales fuera de la jurisdicción provincial no alteran las normas precedentes sobre domicilio fiscal ni implican declinación de jurisdicción.

RESOLUCION N° 3315/2004 DGR

Fecha: 5/10/2004 - (B.O. 12/11/2004)

Art. 1° _ Establécese que para todos los efectos administrativos y/o judiciales como último domicilio denunciado, deberá tomarse el domicilio postal declarado por el contribuyente.

Art. 2° _ Limitar el uso de la opción de modificación de domicilios postales, a los responsables que designe el Jefe de Departamento Impuestos Patrimoniales de esta Dirección.

Art. 3° _ Aprobar el formulario "Acta de Denuncia de Domicilio Fiscal", el que forma parte integrante de la presente Resolución, que deberá ser presentado por el contribuyente ante los responsables indicados en el artículo precedente.

ACTA DE DENUNCIA DE DOMICILIO FISCAL

En la Ciudad de San Juan, a los..... días del mes de.....
del Año..... se presenta ante las autoridades de la Dirección General de

Rentas, de la Provincia de San Juan, el
Sr./a....., con domicilio
en:..... para solicitar el cambio de Domicilio Fiscal y
fijar el nuevo en:.....; ello como Domicilio Real, a los efectos
de notificaciones, envíos de boletas de Impuestos y a todos los efectos legales, de
mi calidad de contribuyente del Impuesto Inmobiliario, Automotor, Sellos, Ingresos
Brutos.

Adjuntando a la presente, una boleta de servicios e inscripción en el Registro
correspondiente. Para constancia se firma el presente ante el personal de la
Dirección General de Rentas, que suscribe.

DE LA COMPENSACIÓN

Artículo 44.- La compensación a que se refiere el Art. 38º, Inc. 2), se operará
en primer término dentro de un mismo recurso y correspondiente a un mismo
contribuyente; en segundo lugar contra cualquier otro recurso correspondiente a un
mismo contribuyente; y por último, agotadas las otras posibilidades, contra cualquier
recurso y el contribuyente que proponga la parte interesada, previo acuerdo, con
intervención de la Dirección General de Rentas.

Artículo 45.- Cuando se efectúe compensación el crédito deberá aplicarse al débito
más antiguo.

Artículo 107.- Las citaciones, notificaciones e intimaciones de pago de
carácter administrativo, serán hechos en forma personal por cédula, en el domicilio
fiscal o constituido del contribuyente o responsable o por comunicación enviada por
correo.

Si no pudiere practicarse en la forma antedicha, se efectuará por medio de
edictos publicados por cinco (5) días en el Boletín Oficial, salvo las otras diligencias
que la Dirección General de Rentas pueda disponer para hacer llegar la notificación
a conocimiento del interesado.

Art. 107 bis.- En los casos de citaciones, notificaciones e intimaciones de pago, etc.,
practicadas en la forma prevista en el Artículo 107º, la firma del Director General de
Rentas podrá efectuarse con impresión facsimilar, la que deberá registrarse ante la
Escribanía Mayor de Gobierno.

Decreto de procedimiento administrativo.

COMPAGINACION

ARTICULO 8.- Los expedientes serán compaginados en cuerpos numerados que no excedan de doscientas fojas, salvo los casos en que tal límite obligara a dividir los escritos o documentos que constituyan un solo texto.

FOLIATURA

ARTICULO 9.- Todas las actuaciones deberán foliarse por orden correlativo de incorporación, incluso cuando se integren con más de un cuerpo de expediente. Las copias de notas, informes o disposiciones que se agreguen junto con su original, se foliarán también por orden correlativo.

OFICIO Y COLABORACION ENTRE DEPENDENCIAS ADMINISTRATIVAS

ARTICULO 14.- Si para sustanciar las actuaciones se necesitaren datos o informes de terceros o de otros órganos administrativos, se los podrá solicitar directamente o mediante oficio, de lo que se dejará constancia en el expediente. A tales efectos, las dependencias de la administración, cualquiera sea su situación jerárquica, quedarán obligadas a prestar su colaboración permanente y recíproca. El expediente sólo podrá remitirse a otros organismos administrativos siempre que les corresponda dictaminar o lo requiera indispensablemente el procedimiento.

ACTUACION POR PODER Y REPRESENTACION LEGAL

ARTICULO 31.- La persona que se presente en las actuaciones administrativas por un derecho o interés que no sea propio, aunque le competa ejercerlo en virtud de representación legal, deberá acompañar los documentos que acrediten la calidad invocada. Sin embargo, los padres que comparezcan en representación de sus hijos, no tendrán la obligación de presentar las partidas correspondientes, salvo que fundadamente les fueran requeridas.

FORMA DE ACREDITAR LA PERSONERIA

ARTICULO 32.- Los representantes o apoderados acreditarán su personería desde la primera gestión que hagan a nombre de sus mandantes con el instrumento público correspondiente, o con carta poder con firma autenticada por autoridad

policial o judicial, o por escribano público. En el caso de encontrarse agregado a otro expediente que tramite ante la misma repartición bastará la pertinente certificación. Cuando se invoque un poder general o especial para varios actos o un contrato de sociedad civil o comercial otorgado en instrumento público o inscripto en el Registro Público de Comercio, se lo acreditará con la agregación de una copia íntegra firmada por el letrado patrocinante o por el apoderado. De oficio o a petición de parte interesada podrá intimarse la presentación del testimonio original. Cuando se tratare de sociedades irregulares o de hecho, la presentación deberán firmarla todos los socios a nombre individual, indicando cuál de ellos continuará vinculado a su trámite.

ARTICULO 33.- El mandato también podrá otorgarse por acta ante la autoridad administrativa, la que contendrá una simple relación de la identidad y domicilio del compareciente, designación de la persona del mandatario, mención de la facultad de percibir sumas de dinero u otra especial que se le confiera. Cuando se faculte a percibir sumas mayores de mil pesos, se requerirá poder otorgado ante escribano público.

VISTAS, ACTUACIONES

ARTICULO 38.- La parte interesada, su apoderado o letrado patrocinante, podrán tomar vista del expediente durante todo su trámite, con excepción de aquellas actuaciones, diligencias, informes o dictámenes que, a pedido del órgano competente y previo asesoramiento del servicio jurídico correspondiente, fueren declarados reservados o secretos mediante decisión fundada del respectivo subsecretario del ministerio o titular del ente descentralizado de que se trate. El pedido de vista podrá hacerse verbalmente y se concederá, sin necesidad de resolución expresa al efecto, en la oficina en que se encuentre el expediente, aunque no sea la mesa de entradas o receptoría. Si el peticionante solicitare la fijación de un plazo para tomar la vista, aquél se dispondrá por escrito rigiendo a su respecto lo establecido por el Art. 1, inc. e), apartados 4 y 5 de la ley.