

PROVINCIA DE LA PAMPA

Consejo Provincial de Desarrollo

PLAN DE DESARROLLO ECONOMICO - SOCIAL

LEGISLACION Y
ADMINISTRACION TRIBUTARIA

CONSEJO FEDERAL
DE INVERSIONES

38.2 (081)(823.1)
A.10

8
erio de Economia y Asuntos Agrarios

GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE LA PAMPA

CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES

PLAN DE DESARROLLO ECONOMICO DE LA PROVINCIA DE LA PAMPA

ANEXO X

Legislación y Administración Tributaria

Dr. JORGE MACON

ANALISIS Y DESARROLLO ECONOMICO

CONSULTORES ASOCIADOS

Florida 142 - 4° piso - Bs.Aires

AÑO 1966

LEGISLACION Y ADMINISTRACION TRIBUTARIA

INDICE

	Página.
1. Legislación tributaria.	1
1.1. Régimen de pagos en cuotas.	1
1.2. Prescripción.	2
1.3. Impuesto inmobiliario.	5
1.4. Impuesto a las actividades lucrativas	7
1.4.1. Iniciación de actividades.	7
1.4.2. Adicionales.	10
1.4.3. Régimen de tratamientos diferenciales.	11
2. Administración tributaria.	12
2.1. Introducción.	12
2.2. Impuesto inmobiliario.	16
2.2.1. Cobranza.	18
2.2.2. Valuación.	20
2.3. Impuesto a las actividades lucrativas.	21
2.3.1. Significación del impuesto.	21
2.3.2. Determinación de la base imponible.	22
2.3.2.1. Contribuyentes que lle- ven libros en forma co- mercial por partida do- ble.	22
2.3.2.2. Contribuyentes que lle- ven libros o cuyos tex- tos no merecen fé.	26
2.3.2.3. Determinación de la base imponible de varios años sobre la base de uno solo.	32
2.3.3. Procedimientos operativos.	36
2.3.4. Marcha ulterior de los expedien- tes de fiscalización.	42

INDICE DE CUADROS

	Página.
Cuadro 1: Ponderación cuantitativa de la partida probable de base imponible abreviando cinco años la prescripción.	4
Cuadro 2: Gastos de administración tributaria.	15
Cuadro 3: Costo de recaudación.	16
Cuadro 4: Impuesto a las actividades lucrativas.	35
Cuadro 5: Formulario para inspección de contribuyentes del impuesto a las actividades lucrativas Faz I.	37
Cuadro 6: Idem Faz II.	38
Cuadro 7: Idem Faz III.	39
Cuadro 8: Idem Faz IV.	40

1. LEGISLACION TRIBUTARIA

La legislación Tributaria de la Provincia de La Pampa está compuesta esencialmente por el Código Fiscal (Ley n° 271) y la Ley Impositiva para 1964 (Ley n° 287).

En términos generales estos dos cuerpos legales están extractados de la legislación vigente en la Provincia de Buenos Aires que contiene condensados toda la tradición y la experiencia que existe en nuestro país en materia de tributación en el orden provincial. Se trata de un sistema impositivo que si bien, desde el punto de vista teórico, puede merecer objeciones en orden a la equidad y a los eventuales fines extrafiscales de suplir las economías y deseconomías externas mediante la adecuación de los rendimientos privados a los rendimientos sociales, por su sencillez es muy apropiado a la limitada capacidad de trabajo de las administraciones provinciales que probablemente en la situación actual encontrarían muchas dificultades en aplicar prácticamente un sistema más evolucionado. Además, los gravámenes que legisla ya se hallan condensados en la tradición institucional argentina y han soportado con éxito los avatares de la jurisprudencia. Estos hechos implican que en las modificaciones que se sugieren a continuación no se haya considerado la posibilidad de introducir reformas fundamentales en el texto de la legislación vigente, sino que se ha tratado de mejorar el sistema en aquellos aspectos que se han juzgado susceptibles de ello. No obstante algunas de las modificaciones revisten una trascendencia tal que se ha preferido tratarlas con cierta extensión recomendándose desde ya una amplia discusión de las mismas.

1.1. REGIMEN DE PAGO EN CUOTAS

El artículo 50 del Código Fiscal establece el régimen de facilidades de pago. Tal como está establecido ese sistema es excesivamente rígido en cierto sentido y demasiado elástico en otros sentidos.

Por ejemplo establece que el interés debe ser igual al tipo corriente que cobra el Banco de la Pampa por descuentos siendo que ese interés puede ser suficientemente bajo como para incentivar las solicitudes de facilidades o suficientemente alto como para castigar excesivamente a los contribuyentes que las requieran. Por otra parte se le da una facultad demasiado amplia a la Dirección General de Rentas para conceder estos plazos.

Se recomienda el establecimiento de un régimen elástico que pudiera ser reglamentado por el Ministerio de Economía y de Asuntos Agrarios, que es el encargado de regir la política financiera de la Provincia, teniendo en cuenta las posibilidades de pago de los contribuyentes al mismo tiempo que las necesidades de caja del

erario. La ley debería limitar el plazo máximo para el cual pueden acordarse facilidades y acordar la facultad de autorizar el pago en cuotas a la Dirección General de Rentas, dentro de las condiciones establecidas por el Ministerio. Tales condiciones podrían ser, entre otras, las siguientes:

- a) Tributos para los que pueden concederse facilidades.
- b) Suma mínima por la cual se acordarán facilidades.
- c) Cantidad mínima que deberá pagarse al contado.
- d) Tasa de interés a aplicarse que podrán variar con el número de cuotas.
- e) Establecimiento de planes alternativos.

Por otra parte el Artículo 50 elimina del beneficio del pago en cuotas a los agentes de retención. Si bien tal limitación se justifica por la índole de estos responsables, su inclusión en el texto de la ley es inconveniente por cuanto resta a la administración la posibilidad de contemplar casos especiales en los cuales la concesión de un plazo protege los intereses fiscales al evitar la falencia del responsable.

1.2. PRESCRIPCIÓN

El Artículo 121 establece el término de prescripción en diez años imitando a ese respecto al Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires y el de varias provincias. La prescripción no se opera de oficio sino que debe ser alegada por el contribuyente. En otros términos los funcionarios fiscales -que tienen la responsabilidad de determinar y cobrar todos los gravámenes que se adeudan al fisco- deberían exigir la satisfacción de todas las obligaciones fiscales inclusive las ya prescriptas y el contribuyente al ejercer su defensa debería alegar prescripción en lo que respecta al período correspondiente,

Dos son los aspectos de esta parte de la legislación que deberían ser reformados. En primer lugar, establecer que la prescripción se opera de oficio y, en segundo término, reducir la prescripción a cinco años.

El objetivo de la primera medida consiste en evitar que los funcionarios fiscales tengan la obligación de determinar la deuda de años que en última instancia fueran impugnados por haber prescripto. En muchos casos de hecho se trabaja sobre la base de los años no prescriptos en cuyo caso la reforma vendría a regularizar la situación.

En lo que se refiere al plazo la modificación propuesta se ajusta al sistema nacional que es más adecuado. De esta abreviación del término de prescripción se obtendrán importantes ventajas en lo que se refiere a una mayor agilidad en el manejo

de la administración impositiva, que ha de redundar en una mayor eficacia que seguramente compensará ampliamente las pérdidas provenientes de esta medida, pérdidas que, por otra parte, se refieren a créditos del Estado que se halla más bien en el ámbito de lo hipotético en tanto no sean determinados y exigidos. Estas ventajas se refieren a dos aspectos fundamentales.

En primer lugar, las tareas correspondientes a la determinación de once años de deuda son más laboriosas que las de solamente seis - términos a los que se ve ampliada la prescripción por la forma particular de calcularlo. Desde luego el costo administrativo no está en proporción directa con el número de años determinado, ya que existe una serie de tareas inherentes a cada actuación, cualquiera sea el número de años, pero por otra parte la búsqueda de antecedentes correspondientes a años más remotos es habitualmente más laboriosa. Por otra parte la pérdida proveniente de la presión de la determinación de la deuda impositiva correspondiente a los cinco años más remotos tampoco es proporcional al número de años que se omite, dado que la evolución siempre creciente de los precios, determina que la base imponible de los años remotos sea siempre más baja. En el cuadro n° 1 se ha intentado caracterizar cuantitativamente este último fenómeno. Por ello se ha seleccionado al azar una de las numerosas series de evolución de los precios que publican las instituciones oficiales, se han sumado los índices correspondientes a los cinco años más remotos y a los seis más recientes, ponderando porcentualmente la significación de cada grupo. De esta comparación surge que - si los números índices elegidos son representativos de la evolución de las bases imponibles en los distintos años - la pérdida experimentada al abreviar la prescripción en cinco años sería del orden del 18,4%. Es ésta una pérdida relativamente pequeña si tenemos en cuenta que promoverá la mayor agilidad en todas las operaciones y que por ello permitirá fiscalizar un mayor número de contribuyentes, ejerciendo con mayor amplitud la presión psicológica inherente a todo sistema de inspección que consiste en obtener la tributación espontánea sujeta a derecho.

En segundo lugar, puede señalarse que la menor deuda resultante en el caso de cada contribuyente, facilitará a éste el cumplimiento de su obligación y reducirá consecuentemente la necesidad de recurrir a procedimientos coercitivos para cobrar las obligaciones determinadas.

1.3. IMPUESTO INMOBILIARIO

El Artículo 141 del Código Fiscal establece que la base imponible de este gravamen está constituida por la valuación de los inmuebles determinados de conformidad con las normas del decreto - ley 594/98, es decir con la valuación general in-

CUADRO 1

PONDERACION CUANTITATIVA DE LA PERDIDA PROBABLE DE BASE IMPONIBLE
ABREVIANDO CINCO AÑOS LA PRESCRIPCION

Año	Número Índice	Totales	Porcientos
1950	315,0		
1951	428,0		
1952	622,7		
1953	639,7		
1954	<u>633,1</u>	2.638,5	18,4
1955	703,9		
1956	802,8		
1957	1.070,7		
1958	1.472,3		
1959	3.435,4		
1960	<u>4.218,8</u>	<u>11.703,9</u>	<u>81,6</u>
		14.342,4	100,0

Fuente: Dirección Nacional de Estadística - Boletín mensual de Estadística.

mobiliaria de la Provincia.

Desde el punto de vista financiero esto esencialmente significa que la base imponible se mantiene estable a través del tiempo, a pesar de la evolución del nivel de precios, cosa que no ocurre por ejemplo con el Impuesto a las Actividades Lucrativas en el cual la base imponible se actualiza año a año, La alternativa posible para las autoridades provinciales consiste en aumentar la tasa de tal modo que se compense esa estabilidad en términos nominales que implica una reducción en términos reales. Sin embargo la experiencia ha señalado que existen serios problemas de tipo político para que las alícuotas puedan adecuarse o por lo menos para que puedan adecuarse en la medida necesaria, por lo cual la tendencia normal de la magnitud de este recurso es a mantener o aumentar levemente en términos nominales y a decrecer en términos reales.

No existe ninguna razón, como no sean razones de hecho, por la cual la base imponible de este gravamen deba mantenerse rígida en tanto las de los demás impuestos - especialmente el impuesto a las actividades lucrativas - van corrigiéndola automáticamente a medida que se modifica el nivel de precios. El hecho de que en el caso del impuesto a las actividades lucrativas la base imponible se modifique por el hecho de ser declarada espontáneamente por el contribuyente, en tanto que en el impuesto inmobiliario dicha base es aforada administrativamente es puramente circunstancial y no debe ser determinante del deterioro de las finanzas públicas provinciales que se experimenta como consecuencia de la disminución en términos reales de la recaudación. Según lo expuesto correspondería establecer un sistema permanente y automático de actualización de las bases imponibles para el futuro. Este sistema deberá operar sobre la base de coeficientes y debe estar establecido en la ley en forma taxativa y obligatoria.

La forma más adecuada de determinar los coeficientes consiste en la remisión a una serie estadística apropiada. La serie más adecuada al caso tanto por su aplicabilidad como por su seriedad y sus garantías de permanencia son los precios implícitos de la renta nacional que en la actualidad publica CONADE. Esta serie además de su seriedad, tiene la ventaja de tener origen en las autoridades nacionales y por lo tanto no puede ser acusada de subjetividad con el propósito de determinar un incremento de la recaudación nominal mayor del que corresponde.

La obtención del coeficiente a partir de esta serie de índices es sencilla y se reduce a dividir el precio implícito que corresponde al año que interesa determinar por el precio implícito del año base. En términos simbólicos:

$$C_u = \frac{P_n}{P_0}$$

Donde:

C = Coeficiente buscado

p = Precio implícito

n = Año correspondiente

0 = Año base

Lo expresado parecería sugerir que para establecer el coeficiente aplicable a un año cualquiera sería necesario adoptar el precio implícito de ese mismo año. Sin embargo es necesario tener en cuenta que el índice correspondiente a un año determinado se tiene una vez transcurrido ese año, y además su publicación por lo común sufre cierta demora en tanto que desde el punto de vista de la Provincia esta cifra debería estar disponible a principio del año. Siendo esto así se hace necesario adoptar los índices con dos años de retraso, adoptando por ejemplo para 1965 el índice de 1963.

La expresión matemática quedaría entonces reducida a la siguiente:

$$C_n = \frac{P_{n-2}}{P_0}$$

Como consecuencia del retraso del índice en dos años correspondería también retrasar el año base por igual período. La elección del año base también en todo caso es un problema ya que depende del momento en que las autoridades decidan poner en marcha el sistema. Es deseable para que el sistema actúe con fluidez que no implique un salto repentino en el volumen de la tributación. Es por ello que se propicia poner en marcha el procedimiento a partir de un año determinado despreciando los retrasos que se hayan operado con anterioridad. Si las recomendaciones del estudio se implementaran a partir de 1966, el año base deberá ser 1965 y el precio implícito a adoptar como base, el de 1963. En resumen, la fórmula definitiva sería:

$$C_n = \frac{P_{n-2}}{P_{63}}$$

Como consecuencia de lo expresado el coeficiente aplicable a 1966 estaría dado por la siguiente expresión:

$$C_{66} = \frac{P_{64}}{P_{63}}$$

1.4. IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS

1.4.1. INICIACION DE ACTIVIDADES

El impuesto a las actividades lucrativas se cobra en la Provincia de La Pampa

como en todas las demás, sobre la base del ingreso bruto obtenido en el año anterior. Siendo esto así, surge el problema de determinar la base imponible de los contribuyentes en el primero y segundo año de actividad. En el primero por cuanto no existe un año anterior al que referirse para obtener una base imponible y, en el segundo, porque el año al cual es necesario referirse - el primero - implica normalmente un período anual incompleto.

El Código Fiscal de la Provincia de La Pampa establece que en el primer año fiscal de ejercicio de las actividades lucrativas el impuesto se establecerá en base de los ingresos brutos del mismo año y que en el segundo año el impuesto se establecerá en base a los ingresos brutos también del mismo año, pero que - dado que en el momento de liquidar el impuesto este monto no se conoce - se considerará base imponible provisoria la que resulte de proporcionar para todo el año el ingreso bruto del primero, debiendo posteriormente ser reajustada según lo efectivamente percibido o devengado.

El sistema adoptado constituye, desde el punto de vista de la equidad en el impuesto, el más adecuado, pero resulta administrativamente muy complejo y en una alta proporción de casos sus disposiciones no se cumplen.

En efecto, en el primer año fiscal es necesario presentar una declaración jurada estimativa de los ingresos que - dado que no existe ni puede existir responsabilidad alguna con respecto a la correcta estimación - generalmente es cumplimentada como un requisito más declarándose el mínimo posible. Dentro de un plazo determinado posterior a la finalización del año fiscal es necesario presentar una nueva declaración jurada, estableciendo los ingresos brutos obtenidos durante ese primer año y efectuando la liquidación sobre esa base deduciendo luego como pago a cuenta lo tributado en la primera declaración jurada.

En el segundo año fiscal se debe presentar una declaración jurada estableciendo los ingresos del primer año fiscal y proporcionándolos al año completo (es decir, por ejemplo, si la actividad del primer año fuera de seis meses, los ingresos de dicho año deberían multiplicarse por dos). Después de transcurrido el segundo año es necesario volver a presentar una declaración jurada en la cual se establecen los ingresos efectivos del segundo año, se liquida el impuesto y se computa como pago a cuenta de lo tributado en oportunidad de presentar la primera declaración.

Es preciso proyectar un sistema que obvie tantos trámites sin apartarse demasiado de la justicia tributaria. Es decir abandonar en cierta medida la equidad para atender a las posibilidades reales de la administración, lo cual puede dejar capacidad administrativa libre para actuar más eficazmente en el control en otros secto-

como en todas las demás, sobre la base del ingreso bruto obtenido en el año anterior. Siendo esto así, surge el problema de determinar la base imponible de los contribuyentes en el primero y segundo año de actividad. En el primero por cuanto no existe un año anterior al que referirse para obtener una base imponible y, en el segundo, porque el año al cual es necesario referirse - el primero - implica normalmente un período anual incompleto.

El Código Fiscal de la Provincia de La Pampa establece que en el primer año fiscal de ejercicio de las actividades lucrativas el impuesto se establecerá en base de los ingresos brutos del mismo año y que en el segundo año el impuesto se establecerá en base a los ingresos brutos también del mismo año, pero que - dado que en el momento de liquidar el impuesto este monto no se conoce - se considerará base imponible provisoria la que resulte de proporcionar para todo el año el ingreso bruto del primero, debiendo posteriormente ser reajustada según lo efectivamente percibido o devengado.

El sistema adoptado constituye, desde el punto de vista de la equidad en el impuesto, el más adecuado, pero resulta administrativamente muy complejo y en una alta proporción de casos sus disposiciones no se cumplen.

En efecto, en el primer año fiscal es necesario presentar una declaración jurada estimativa de los ingresos que - dado que no existe ni puede existir responsabilidad alguna con respecto a la correcta estimación - generalmente es cumplimentada como un requisito más declarándose el mínimo posible. Dentro de un plazo determinado posterior a la finalización del año fiscal es necesario presentar una nueva declaración jurada, estableciendo los ingresos brutos obtenidos durante ese primer año y efectuando la liquidación sobre esa base deduciendo luego como pago a cuenta lo tributado en la primera declaración jurada.

En el segundo año fiscal se debe presentar una declaración jurada estableciendo los ingresos del primer año fiscal y proporcionándolos al año completo (es decir, por ejemplo, si la actividad del primer año fuera de seis meses, los ingresos de dicho año deberían multiplicarse por dos). Después de transcurrido el segundo año es necesario volver a presentar una declaración jurada en la cual se establecen los ingresos efectivos del segundo año, se liquida el impuesto y se computa como pago a cuenta de lo tributado en oportunidad de presentar la primera declaración.

Es preciso proyectar un sistema que obvie tantos trámites sin apartarse demasiado de la justicia tributaria. Es decir abandonar en cierta medida la equidad para atender a las posibilidades reales de la administración, lo cual puede dejar capacidad administrativa libre para actuar más eficazmente en el control en otros secto-

res. El sistema más adecuado a nuestro juicio, consiste en cobrar en el primer año, con carácter definitivo un impuesto fijo, según el trimestre en que la actividad se haya iniciado; impuesto fijo que podría estar relacionado con el mínimo general de a cuerdo, por ejemplo, a la siguiente escala:

Iniciación de actividades durante el primer trimestre del año 200% del mínimo general.

Iniciación de actividades en el segundo trimestre del año 150% del mínimo general.

Iniciación de actividades durante el tercer trimestre del año 100% del mínimo general.

Iniciación de actividades en el último trimestre del año 50% del mínimo general.

En lo que se refiere al segundo año, se establecerá como base imponible definitiva la que resulte de proporcionar para todo el año el ingreso bruto del primero. Es decir, convertir en definitivo el procedimiento de liquidación que actualmente es provisorio. Ahora bien, ello podría dar lugar a injusticias en el caso en que el período de efectiva actividad haya producido ingresos mayores del promedio, por motivo de estacionalidad de los ingresos (por ejemplo para una casa de artículos de regalos el último período del año está constituido por ingresos mucho mayores que en el promedio) por lo tanto la simple proporcionabilidad en este caso daría resultados inequitativos. Los anales de este gravamen registran un célebre caso de una importante joyería que estableció una sucursal en una provincia en el mes de diciembre durante el cual realizó las importantes ventas que son usuales en este tipo de establecimiento y en el año siguiente tuvo que multiplicar por doce el volumen de las ventas de ese pequeño período, lo cual le arrojó una base imponible desproporcionadamente importante.

Se propone admitir en consecuencia la posibilidad de reajuste del impuesto del segundo año, pero en lugar de hacerlo obligatorio como actualmente deberá establecerse solo a opción del contribuyente.

Existe la posibilidad de que este reajuste a opción sea practicado en la misma forma en que actualmente se hace el reajuste obligatorio, es decir, sobre la base de los ingresos brutos efectivos del mismo segundo año, pero este sistema desvirtúa el principio general de la imposición sobre los ingresos del año anterior y haría que, tanto en el segundo como en el tercer año se pagara el mismo impuesto, lo cual sería inequitativo por cuanto es probable que en ese período los precios hubiesen evolucionado. Se propone en consecuencia, que este reajuste a opción se haga sobre los in-

gresos efectivos del primer año multiplicados por la relación entre los ingresos totales y los de igual período fraccionario del segundo año de actividad.

Por ejemplo, suponiendo que los ingresos del primer año desde el 1º de Noviembre hasta el 31 de Diciembre hayan sido de m\$n 2.000.000 y que en el segundo año los ingresos de los últimos dos meses hayan sido de m\$n 3.000.000, pero los ingresos totales del mismo segundo año hayan sido de m\$n 12.000.000 el contribuyente tendrá derecho a reliquidar el gravamen sobre la base de 2.000.000 x 4 (relación 12.000.000/3.000.000), o sea \$ 8.000.000.

.4.2. ADICIONALES

El artículo 152 del Código Fiscal establece que los ingresos que provengan de la venta o expendio de bebidas alcohólicas están sometidas al pago de un adicional.

Esta disposición concuerda exactamente con el artículo 96 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires que evidentemente ha sido su fuente.

En su redacción original esta disposición establecía que el adicional se cobraba en concepto de licencia por expendio de bebidas alcohólicas y su existencia obedecía a que la ley 12.139 -antigua ley de unificación de impuestos internos- establecía que las provincias se obligaban durante el término de vigencia de la ley a no gravar con una imposición proporcionalmente mayor a las actividades vinculadas con la comercialización de los productos objetos de impuestos internos, lo cual obviamente incluía el expendio de bebidas alcohólicas. Las Provincias interpretaron que este adicional se cobraba en concepto de "licencia para el expendio de las bebidas alcohólicas" y que por lo tanto tenía el carácter de tasa, no estando comprendido en la prohibición de la Ley. Sin embargo la ley 14.390 que reemplazó a la antigua 12.139 en la unificación de los impuestos internos estableció la expresada excepción del "... expendio de vinos, sidras, cervezas y bebidas alcohólicas al por menor que podrán ser objeto de una imposición diferencial en la jurisdicción local".

Esta reforma de la ley-contrato nacional determinó que en la Provincia de Buenos Aires excluyera de la redacción de esa disposición la especificación de que se trataba de concesión de licencia para el expendio de bebidas alcohólicas, pero en realidad pudo haberse suprimido totalmente la disposición, incorporando las alícuotas diferenciales al régimen general de tratamientos diferenciales de la ley impositiva.

Esto es lo que se propone ahora para la Provincia de La Pampa: suprimir el art. 152 del Código Fiscal e incorporar los adicionales establecidos por el artículo 11 de la Ley Impositiva al régimen general de tratamientos diferenciales del artículo

9º, lo cual simplificará no sólo la legislación, lo cual en última instancia no sería demasiado importante desde el punto de vista operativo, sino la fiscalización y administración del tributo.

Cabe señalar que la ley nacional 14.390 excluye de las obligaciones de la misma a la venta al por menor de bebidas alcohólicas, en tanto que el artículo 152, que se propone suprimir, no hace distinción entre venta al por mayor y al por menor. Sin embargo el artículo 11 de la Ley Impositiva que establece efectivamente el adicional, grava solamente la negociación al por menor; de modo que, en última instancia, no existe diferencia alguna entre lo que admite gravar la Ley Nacional y lo que efectivamente grava la Provincia, de modo tal que la supresión que se propone no alterará en absoluto la calificación de hechos imponibles.

1.4.3. REGIMEN DE TRATAMIENTOS DIFERENCIALES

Se ha hecho una revisión del régimen de tratamientos diferenciales que establece el artículo 9º de la Ley Impositiva, habiéndose llegado a la conclusión de que es necesario una revisión a fondo de los criterios con que han sido establecidos.

En términos generales puede señalarse que las categorías son demasiado numerosas y si bien apunta en ellas un laudable propósito de progresividad con criterio social, en muchas oportunidades las categorías están imperfectamente definidas, en otros casos califican a contribuyentes seguramente muy poco numerosos en las provincias y eventualmente inexistentes, en otras oportunidades se establecen categorías que en cierta medida se superponen entre sí. Puede mencionarse, por ejemplo, a este último respecto, las actividades financieras que están mencionadas en los tratamientos diferenciales cuatro veces, como "bancos", "Intereses originados por préstamos de dinero con garantía hipotecaria prendaria", "Agencias Financieras sujetas a régimen del decreto N° 6671/61" y "Prestamistas". Se hace preciso, como ya se ha señalado, hacer una revisión total del régimen de tratamientos diferenciales, simplificándolos al máximo y a casos definidos muy concretamente, suprimiendo aquellas categorías cuyo rendimiento fiscal es escaso, aquellas que como el caso de los prestamistas implican generalmente graves dificultades para probar su inclusión en ella y aquellas actividades que en la Provincia son prácticamente inexistentes. Esta simplificación del régimen de tratamientos diferenciales implicará una importante liberación de capacidad de trabajo en la administración, al suprimir problemas de interpretación, que redundará, en última instancia, en un mejor control y fiscalización.

2. ADMINISTRACION TRIBUTARIA

2.1. INTRODUCCION

En el país suele ser un valor entendido considerar que la administración pública se desenvuelve dentro de un standard de eficiencia sumamente bajo. Esta opinión contiene un elevado grado de simplificación y de exageración, ya que tanto dentro de la administración pública como en las administraciones privadas existe una amplia gama que va desde las más eficaces hasta las decididamente antieconómicas. Sin embargo, la aceptación de este prejuicio por la opinión pública, parece estar generalizado hasta tal punto que es aceptado por muchos funcionarios públicos. La consecuencia práctica -a los efectos de este trabajo- consiste en que esta actitud de los funcionarios y empleados redunde efectivamente en pérdida de eficiencia.

La exagerada simplificación que contiene la afirmación de que la administración privada es más eficaz por el sólo hecho de ser privada, es manifiestamente falsa. Podría traerse sin dificultad alguna, docenas de ejemplos de empresas privadas ineficaces y empresas públicas eficientes, así como podría ejemplificarse con empresas de ambos tipos que en un momento de su vida poseyeron un elevado standard de rendimiento y en otro decayeron totalmente. Esto demostraría que esta opinión no es válida, pero no demostraría que es cierto lo inverso, es decir que la empresa pública es más eficaz que la privada. La conclusión positiva de todo lo expresado consiste en señalar que el juicio en torno a la mayor o menor eficacia de un cuerpo administrativo depende de hechos mucho más complejos que la mera enunciación de su índole jurídica.

Sin embargo, las circunstancias citadas no ocultan el hecho, y más bien lo afirman, de que la administración pública en muchos casos se desenvuelve dentro de standards de rendimiento lo suficientemente bajos para que ofrezcan un elevado margen de mejora, ni que existan muchas empresas privadas que han ensayado métodos que han mejorado notablemente el standard de eficiencia. Esto último ha ocurrido casi siempre en los casos en que se trata de empresas que se desenvuelven dentro de márgenes de competencia muy estrechos, caso que es mucho menos frecuente de lo que se cree, pero de todos modos resulta en un ejemplo que conviene consultar.

De todas maneras, el método de análisis más adecuado requiere que un estudio de este tipo no pueda detenerse en determinar qué tipo de administración es más eficaz, sino más bien en ubicar cuáles son las causas más importantes de que una administración no trabaje con buen rendimiento y por ello será preciso particularizar en la administración pública y especialmente en la administración tributaria que es nuestro objetivo aquí.

El criterio con que se planifican los gastos es una de las más importantes variables del problema. La estrechez de los presupuestos públicos de los últimos años ha constreñido a los funcionarios directivos a moverse en niveles estrictos de econo

mía, lo cual no hubiera sido un problema grave si todos los gastos se hubieran reducido en proporción adecuada. En efecto, la reducción de gastos -referidos, desde luego, a valores expresados en moneda constante- hubiera significado en estos casos la disminución del rendimiento total, pero al reducirse también los gastos podría ocurrir que el rendimiento medio -rendimiento por peso invertido en gastos- pudo haberse mantenido o aún aumentado. Lo que ocurrió por lo común no fué esto; en general los gastos se redujeron en forma indiscriminada, dado que alguno de ellos, especialmente los gastos en personal, eran sumamente rígidos y por razones ajenas a la propia administración no podía modificarse demasiado. Esto significó que el equilibrio entre todos los gastos, es decir entre "gastos en personal" y "otros gastos", se alteró estableciéndose una proporción indebida con un volumen excesivo de los primeros en relación con lo que se destinó a los segundos. Esto implica que el rubro "Otros Gastos" frecuentemente se convierte en un estrangulamiento, es decir que la mano de obra disponible como consecuencia de los sueldos que se pagan no es utilizada a plena capacidad por falta de elementos de trabajo u otros medios materiales que necesitan los funcionarios para actuar eficazmente.

En el Cuadro 2 se detalla la composición relativa de los gastos entre "gastos en personal" y "Otros gastos"; el peso de "Gastos en personal" decrece entre 1959 y 1960 y va aumentando constantemente a partir de 1960; sobre el año 1961 que se ha elegido como base para los índices, los gastos en personal aumentan a 128,2 en 1962 y a 140,1 en 1963 al mismo tiempo que correlativamente el rubro otros gastos decrece a 68,5 en 1962 y a 47,2 en 1963. Si bien la proporción que se muestra en 1963, 74% para gastos en personal y 26% para otros gastos es todavía aceptable y revela una proporción de otros gastos muy superior a muchas Provincias, resulta manifiesta la tendencia que señalábamos más arriba puesto que precisamente los años en que se comprime el rubro otros gastos, 1962 y 1963, son años de pronunciado apremio financiero de las provincias. El término de comparación a este respecto lo constituye la Provincia de Buenos Aires que a través de un promedio de sucesivos ejercicios está en la proporción de 80% y 20% respectivamente para gastos en personal y otros gastos, pero es necesario señalar que la Administración Impositiva de la Provincia de Buenos Aires se mueve en medio de una pronunciada carencia de elementos de trabajo.

Otro factor muy importante que debe ser tenido en cuenta es el costo de recaudación. Los costos de recaudación varían enormemente en nuestro país, desde aproximadamente un 2% para la Dirección General Impositiva de la Nación al 4% para la Provincia de Buenos Aires, llegando alrededor del 45% al 50% para provincias como La Rioja y Catamarca, pasando por un 7% a un 9% en Córdoba y Santa Fé.

Obviamente la dimensión de la Administración Impositiva es un factor importante

CUADRO 2
GASTOS DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA
 (En miles de m̄n corrientes)

D E T A L L E	1959	1960	1961	1962	1963
<u>Gastos en Personal</u>					
Dirección General de Rentas	2.483.0	4.221.0	5.249.0	9.102.0	8.620.0
Dirección General de Catastro	252.0	296.0	1.154.0	2.503.0	4.021.0
Sub-Total	2.735.0	4.517.0	6.403.0	11.605.0	12.641.0
<u>Otros Gastos</u>					
Dirección General de Rentas	1.833.0	6.870.0	5.208.0	5.159.0	4.182.0
Dirección General de Catastro	115.0	262.0	520.0	371.0	264.0
Sub-Total	1.948.0	7.132.0	5.728.0	5.530.0	4.446.0
TOTAL	4.683.0	11.649.0	12.131.0	17.135.0	17.087.0
<u>Composición relativa</u>					
Gastos en personal	58.4	38.8	52.8	67.7	74.0
Otros gastos	41.6	61.2	47.2	32.3	26.0
<u>Números índices composición relativa</u>					
Gastos en personal	110.6	73.5	100.0	128.2	140.1
Otros gastos	88.1	129.7	100.0	68.5	47.2

para determinar cual debe ser el costo de recaudación, pudiéndose estimar que éste será en correlación directa con el volumen total de la recaudación.

El panorama en la Provincia de La Pampa a este respecto es bastante alentador, como surge del cuadro 3 en el que se advierte que en los últimos años el costo ha tendido a crecer, pero que aún está en niveles bajos. En efecto pasa de un 4,7% en 1961 al 6,0% en 1962 y al 5,1% en 1963, pero este crecimiento puede adjudicarse al hecho de que los años 1962 y 1963 fueron particularmente duros para todas las administraciones tributarias a raíz de la escasa liquidez de plaza que incidía decididamente en el ingreso espontáneo de los impuestos. Con todo ello en 1963 el costo de la administración impositiva pampeana llega al 5,1%, es decir alrededor de un punto por encima de la Provincia de Buenos Aires que posee una dimensión muy superior.

CUADRO 3
COSTO DE RECAUDACION

DETALLE	1959	1960	1961	1962	1963
Recaudación recursos propios en millones de pesos corrientes	113,1	204,6	255,5	283,8	333,4
Gastos Totales de Administración tributaria en millones de pesos corrientes	4,7	11,6	12,1	17,1	17,1
Relación en porcentos	4,2	5,7	4,7	6,0	5,1

Sin embargo, el hecho de que se haya puntualizado a un bajo costo de recaudación como una circunstancia auspiciosa, no implica que se propicie que debe comprimirse el presupuesto de las reparticiones recaudadoras con el objeto de reducirlo aún más. La reducción de costo de recaudación ha de operarse a través del aumento de los ingresos fiscales, para lo cual es preciso más bien aumentar los gastos que reducirlos.

En efecto la fiscalización impositiva en el país es lo suficientemente defectuosa para que pueda considerarse que probablemente los gastos en administración tributaria tienen para el Estado un rendimiento marginal creciente, lo cual significa -hasta cierto nivel- una reducción del costo de recaudación cuando se aumentan los gastos. Esto significa que la coyuntura para aumentar los gastos en administración tributaria sería en la actualidad muy favorable, pero no que deba cesar cuando el rendimiento marginal se vuelva decreciente. Es probable que el criterio de empresa privada según el cual se continúa aumentando la dimensión hasta la igualación

de costo e ingreso marginales no sea atribuible a la administración tributaria, pero obviamente el incremento del presupuesto puede ir más allá del mínimo de la función costo marginal.

Dado que los recursos financieros del Estado -al igual que los recursos económicos- son limitados, se tendrá que una asignación de recursos de mayor magnitud a la administración tributaria significará una reducción de los que corresponden a otros servicios, lo que originará una serie de problemas, puesto que se sostendrá que todos los servidores del Estado son igualmente meritorios para recibir mejores retribuciones y mejores elementos de trabajo. Esto es evidentemente cierto, pero del mismo modo que una conducción eficiente de la economía requiere la elección de prioridades, una eficaz administración exige que -ante recursos financieros limitados- se otorgue preferencia a ciertos servicios por encima de otros. Si la obtención de recursos propios es de alta prioridad para las autoridades ésta preferencia estará justificada.

El propósito de esta parte del trabajo consiste esencialmente en efectuar proposiciones tendientes a convertir la Dirección de rentas en un órgano activo, que luego de vencidos los plazos actúe con el objeto de obtener que los remisos cumplan con sus obligaciones fiscales. Las medidas para tal fin tendrán seguramente un costo, pero es seguro que la noción de que la administración actúa con los morosos una vez divulgada, terminará reduciendo el número de éstos, a tal punto de rebajar apreciablemente el costo de recaudación. Como se verá a lo largo del análisis, se hacen fundamentalmente proposiciones en torno a los dos gravámenes más importantes de la Provincia: el Impuesto Inmobiliario y el Impuesto a las Actividades Lucrativas, estimando que los restantes, si bien son susceptibles de mejora estas son demasiado costosas en comparación con su rendimiento probable y por lo tanto no se consideran aconsejables. Los recursos que el Gobierno está dispuesto a acordar a la administración de los recursos, es una decisión que corre exclusivamente por su cuenta, pero cualquiera sea el monto de éstos -ya sea reducido o cuantioso, siempre será limitado y una adecuada distribución de estos recursos aplicándola a aquellos impuestos en los cuales el rendimiento sea mayor, identificaré una eficaz administración.

Se ha advertido por ejemplo que los dos impuestos que le siguen en orden de importancia a los mencionados, es decir el Impuesto de Sellos y el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes no son susceptibles de mejoras de poco costo con alto rendimiento por cuanto todas las medidas razonables a ese respecto ya han sido adoptadas.

2.2. IMPUESTO INMOBILIARIO

2.2.1. COBRANZA

En la actualidad la liquidación del Impuesto Inmobiliario básico se efectúa a través de un sistema llamado "Adrema" consistente en chapas impresoras que contienen los datos fundamentales. Las boletas impresas son enviadas por correo a los contribuyentes, quienes se presentan con ellas a pagar en las receptorías de la Dirección de Rentas. El sistema es sumamente práctico y cómodo para el contribuyente, pero facilita los abusos de confianza de los funcionarios por la deficiencia del control interno de las receptorías, que permite que un funcionario deje de denunciar un pago embolsándose el importe respectivo. Se hace preciso por ello que se opte entre mejorar el sistema de control interno o de lo contrario enviar un aviso en lugar de una boleta al contribuyente, remitiendo las boletas que constituirán recibos a la receptoría con cargo.

Ahora bien, la confección del cargo poseyendo un sistema adrema de liquidación, constituye una tarea exclusivamente manual y por ello sumamente engorrosa y susceptible de errores, lo cual nos mueve a recomendar la instalación de equipos Hollerith aunque sea parcialmente, lo cual, teniendo en cuenta el volumen de la administración de la Provincia de La Pampa, el hecho de que los equipos mecanizados convencionales se hallan actualmente un poco obsoletos a raíz de la introducción de las computadoras electrónicas, y por lo tanto resultan de precio bastante razonable, hace que sea recomendable la implantación del sistema en la Provincia.

Por otra parte al tratar los aspectos de legislación se propone para la provincia un sistema de valuación móvil para ajustarse a las fluctuaciones del nivel de precios. La primera consecuencia de tal disposición en los aspectos administrativos lo constituye el hecho de que la liquidación debe ser modificada todos los años mediante la aplicación de los coeficientes respectivos. Esta operación efectuada con máquinas Adrema es muy costosa resultando en cambio sumamente sencilla por sistema mecánico tipo Hollerith.

El sistema Hollerith permitirá confeccionar doble boleta, una para remitir al domicilio del contribuyente que tendrá solo el valor de un aviso y otra efectivamente recibo que se enviará con cargo a los receptores.

No se ha podido obtener el dato correspondiente al cargo total del impuesto por las mismas razones expresadas más arriba, lo cual ha impedido establecer cual es el índice de cobrabilidad de este impuesto.

El Impuesto Inmobiliario adicional que constituye prácticamente un impuesto totalmente independiente del analizado hasta ahora es muy escasamente controlado en la

Provincia de La Pampa. El número reducido de partidas de esta Provincia y el mínimo no imponible relativamente alto de este gravamen, hace que los contribuyentes sean muy poco numerosos aunque de importante volumen de tributación lo cual los hace particularmente interesantes para una fiscalización intensiva.

Los medios mecánicos deficientes que posee actualmente la Provincia de La Pampa exige, que toda compilación para advertir si el conjunto de inmuebles de determinado contribuyente superan o no al mínimo no imponible deba ser realizada manualmente.

El impuesto inmobiliario adicional contrariamente a lo que ocurre con el básico no es liquidado por la administración sino que es pagado por declaración jurada elaborada por el propio contribuyente en la cual reúne todas las propiedades que posee. Esto es así por el carácter personal y progresivo de este gravamen ya que la alícuota promedio está determinada por el volumen de la suma de los valores fiscales de todas sus propiedades.

2.2.2. VALUACION

Suele considerarse como catastro ideal aquel que refleja los valores venales de los inmuebles. Este ideal puede objetarse -desde un punto de vista teórico- señalando que los valores venales están sujetos frecuentemente a fuertes oscilaciones provocadas por factores especulativos circunstanciales, pero en general puede considerarse como un punto de partida aceptable.

Sin embargo el proceso inflacionario que vive nuestro país desde hace aproximadamente veinte años, determina que este ideal sea muy difícil de obtener a un costo razonable. En efecto, la constante evolución en el alza de los precios de todos los artículos y con ellos los de la propiedad inmueble causada por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, requeriría revaluaciones generales tan frecuentes que -realizadas con los recaudos técnicos objetivos necesarios- superarían todo costo razonable.

No siendo posible mantener permanentemente el catastro valuado a sus valores se debería actuar de tal modo de tener un registro de valores que estuviera ponderado a una relación constante con respecto al valor venal, es decir, que en todo momento las propiedades estuvieran valoradas a un porcentaje determinado del valor del mercado y que ello ocurriera con todos los inmuebles. No interesa a esos efectos cual ha de ser ese porcentaje. Podrá ser el 10% o el 80% o aún más del 100%, lo importante es que el porcentaje se cumpla en todos los casos.

Si los inmuebles están valuados en una relación uniforme con el valor venal, los gravámenes recaerán uniformemente en la relación con dicho valor venal, con una alícuota igual a la establecida en la Ley si la valuación fiscal esta hecha al cien por

ciento, con una alícuota menor si la valuación está hecha por debajo del cien por ciento y con una alícuota mayor si la valuación está hecha por encima del cien por ciento. En cambio, si los inmuebles se hallan valuados en forma no uniforme con respecto al valor venal, una misma alícuota fijada en el derecho positivo recaerá en forma dispar y su consecuencia será la incapacidad de la Provincia de establecer en su ordenanza una alícuota equitativa. Si la fija baja habrá propiedades en las que el peso del gravamen será muy débil en tanto que la recaudación será insuficiente y, por el contrario, si la fija alta con el propósito de eliminar los casos de baja tributación, el gravamen recaerá demasiado pesadamente sobre otros inmuebles.

La óptima solución para la obtención de un catastro uniforme en el sentido de que posea una relación uniforme con los valores venales, consiste en la realización por expertos en la materia de un revalúo de bases objetivos declarados por los propios propietarios de los inmuebles y previamente codificados, de tipo similar al que se realizó en el año 1953 en la Provincia de Buenos Aires, para continuar realizando las subdivisiones rurales y las mejoras e incorporando las mejoras urbanas con valuaciones inalterables a través del tiempo.

Una segunda alternativa más imperfecta, pero más económica, consiste en la división de la Provincia en varias zonas y la selección al azar de muestras de propiedades comparando su valor fiscal con su valor venal. La comparación de ambos valores arrojará un coeficiente que puede servir para multiplicar los valores de los inmuebles incluidos en la zona a la que corresponda la muestra con el objeto de obtener por lo menos una uniformización parcial.

Los valores resultantes de uno u otro procedimiento deberá ser constantes y permanentes en lo que se refiere a los registros catastrales, pero a los efectos del impuesto servirán de base para una revaluación anual sobre la base de los coeficientes de actualización determinados por los precios implícitos del ingreso nacional que se proponen al tratar la legislación fiscal de la Provincia.

2.3. IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS

2.3.1. SIGNIFICACION DEL IMPUESTO

Este gravamen está llamado a ser uno de los más importantes de los recursos propios de las Provincias. Si bien la base imponible constituye una manifestación de capacidad contributiva bastante imperfecta -más imperfecta que la del Impuesto Inmobiliario por ejemplo- tiene sobre este último la gran ventaja de su flexibilidad ante la evolución del nivel de precios. En efecto el Impuesto Inmobiliario por una parte, posee una base imponible -lo que habitualmente se llama valuación fiscal- fijada administrativamente que por ello, salvo decisión expresa de la administración que nor-

malmente se producen rara vez, mantiene su valor fijo en términos nominales lo que implica que ante el aumento del nivel de precios decrezca en términos reales. En cambio, la base imponible del Impuesto a las Actividades Lucrativas que está constituido por el monto de los ingresos brutos del año anterior al que corresponde el gravamen, por su misma índole, fluctúa conjuntamente con el nivel de precios, aún cuando los bienes o servicios del contribuyente sean físicamente los mismos. Este hecho le otorga una flexibilidad ante el nivel de precios, similar al que posee la mayor parte de los impuestos nacionales.

Este hecho, que constituye su virtud como impuesto, al mismo tiempo revela su principal debilidad. En efecto, siendo fluctuante la base imponible año a año, será necesario también año a año, que se determine. La redeterminación administrativa de oficio efectuada anualmente, resulta sumamente engorrosa y cara por lo cual se requiere recurrir al sistema de declaraciones juradas susceptibles, hasta su prescripción, de ser verificadas y rectificadas por la administración.

El papel que juega la fiscalización externa del impuesto a las Actividades Lucrativas es por ello vital para que el sistema funcione adecuadamente. Por ello se dedica una parte importante a este trabajo a tratar ese tema.

2.3.2. DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE

El más importante de los problemas que tiene que enfrentar un inspector al fiscalizar un contribuyente es la ponderación de la magnitud de la base imponible. Puede considerarse que existen dos casos fundamentales que pueden presentarse: 1) Contribuyentes que lleven libros en forma comercial por partida doble; 2) Contribuyentes que no lleven libros o que lleven libros en forma de anotaciones deficientes.

2.3.2.1. Contribuyentes que lleven libros en forma comercial por partida doble

Estando constituida la base imponible por el monto de los ingresos brutos del año anterior, la identificación de este dato no ofrece mayores dificultades, bastando para ello con que el inspector posea conocimientos contables elementales, dado que la cifra buscada se halla claramente registrada en las cuentas que normalmente se titulan ventas de mercaderías o de otra forma similar, en los casos de que se trate de una empresa que efectúe ventas o de lo contrario en cuentas fácilmente identificables cuando se trata de empresas que prestan servicios.

Sin embargo, previamente a que el volumen de operaciones registradas en estas cuentas pueda ser considerado como la base imponible de la empresa, es preciso ponderar la fé que merezcan los libros, dado que en caso contrario el inspector deberá operar como si el contribuyente no llevara libros, según un procedimiento que se indi

cará más adelante. Cabe agregar, como consejo práctico para los inspectores, que en caso de duda siempre será preferible adoptar las registraciones contables como base de la ponderación de la base imponible, puesto que ésta no dara lugar a una determinación sobre base presunta.

Los procedimientos que deben utilizar los inspectores para poder decir si los libros merecen o no fé son extremadamente variables, tan variables como las posibilidades de evasión que existen mediante subterfugios contables y deberán ser consideradas en el terreno por el propio inspector que deberá tener la aptitud necesaria para ello.

Sin embargo, pueden señalarse aquí algunos de los procedimientos que -la experiencia ha indicado- son utilizables con éxito en muchos casos.

En primer lugar, el inspector ha de ponderar la bondad del sistema del control interno de la empresa, es decir el funcionamiento del conjunto de la documentación utilizada internamente para qué los diversos funcionarios responsables se controlen entre sí. Si este control interno es considerado adecuado, comunmente no es fácil que se supriman registraciones con imputación a las cuentas de ventas o similares, dado que sería muy complejo eludir al mismo tiempo el control de la documentación. Esto establecería "a priori", una presunción de que las cuentas contables registran el verdadero volúmen de operaciones. Puede mencionarse entre esta documentación de carácter interno la concordancia de las facturas emitidas con las registradas, luego de la concordancia de las facturas con los remitos, la de estos con las órdenes a depósito o documentos similares y los de estos con las registraciones en los inventarios permanentes.

Puede ocurrir que la empresa realice operaciones de venta y perciba su importe por vía extra-contable, con lo cual estaria disminuyendo el monto total de ventas registrado en sus libros. La consecuencia directa de tal proceder será que en el cuadro de ganancias y pérdidas anual la proporción: $\frac{\text{Ventas}}{\text{Costo de ventas}}$ será inferior a la verdadera, puesto que el rubro ventas estara disminuido. En consecuencia corresponderá investigar la verdadera proporción que existe en la empresa para compararla con la que registren los libros. La forma de hacerlo será variable segun los casos.

En algunas oportunidades sera posible adoptar la proporción que corresponde a negocios similares pero dado que la experiencia que existe en la Provincia no es muy extensa y que por otra parte deberia contarse con las proporciones correspondientes a los mismos años que se investigan en la empresa inspeccionada dado que esta proporción varía con las fluctuaciones del mercado es poco previsible que pueda contarse con este dato, salvo en escasas oportunidades.

Será preciso entonces investigarlo en la propia empresa mediante procedimientos de muestreo consistentes simplemente en tomar un número dado de ventas suficiente para que sea significativo, pero no tan grande que resulte demasiado engorrosa y larga la operación -digamos por ejemplo el 1% del número de ventas mensuales siempre que no sea superior a 100- y determinar el costo de todos los artículos incluidos según datos de las facturas de compra o registraciones de costo. Sumados los montos de ventas y los costos pertinentes, la suma de los primeros dividida por la suma de los segundos será aproximadamente la verdadera proporción buscada. Si al compararla de la que surgen de los libros, según se menciona más arriba, surge una diferencia bastante notable, digamos superior al 20% estaremos en presencia de libros falseados del modo indicado y que por lo tanto no merecen fé.

Decidido en este caso que los libros no merecen fé y que debe realizarse la determinación presunta, podrá hacerse por dos vías diferentes:

- a) Mediante el procedimiento que se indica más adelante para contribuyentes que no llen libros;
- b) Aplicando al costo de ventas registrado en libros, la proporción correcta obtenida mediante el procedimiento de muestreo indicado más arriba, en la forma siguiente:

Monto del costo de ventas		Monto del costo de ventas de la
registrado en libros	X	muestra
Monto de costos de la muestra		

Puede ocurrir, sin embargo, que el contribuyente opere en ventas al margen de la contabilidad, pero que al mismo tiempo opere en compras al margen de los libros en la proporción correspondiente. De tal modo -si las operaciones realizadas al margen de la contabilidad se hallan bien calculadas- la proporción que aparecerá en el cuadro de ganancias y pérdidas anual entre ventas y costo de ventas será la real, no obstante lo cual las ventas se hallarán registradas por debajo de su valor verdadero.

En este caso es evidentemente ocioso proceder como hemos indicado y será necesario recurrir a otro tipo de investigación.

Si se trata de una empresa mayorista, el sistema más adecuado consiste en verificar en la contabilidad de terceros clientes de la empresa las operaciones que se hallan registradas a su nombre y confrontarlas con las que debieron ser equivalentes en la contabilidad de la empresa examinada. Una cantidad de cierta importancia en operaciones registradas por terceros y no por la empresa podrá llevar a la conclusión de que su contabilidad no merece fé.

Otro tipo de verificación puede consistir en el confrontamiento del volumen to-

tal de operaciones con el registrado en los resúmenes bancarios que, desde luego, no tiene por qué coincidir exactamente, pero que en términos generales suele ser aproximado ó mantiene una proporción constante que varía según la empresa.

La ausencia en las registraciones contables de extracciones de fondos de los socios puede llevar a la conclusión de que estos colman sus necesidades personales con utilidades obtenidas al margen de la contabilidad, siempre que no se advierta que obtienen esos fondos de otras fuentes.

En última instancia el sistema de gastos que indicamos más adelante para contribuyentes que no lleven libros ó cuyos libros no merezcan fé, puede ser también aplicado como test de la confianza que merezcan las registraciones contables de la empresa.

2.3.2.2. Contribuyentes que no lleven libros o cuyos libros no merecen fé

La ausencia de libros de contabilidad llevados en forma comercial, rubricados o nó, crea el problema de hallar un procedimiento que, supliendo la información que normalmente debe proveer aquel elemento, permita obtener resultados que se ajusten aunque sea aproximadamente a la realidad, con el objeto de que la determinación impositiva dictada como consecuencia de una inspección no pueda ser válidamente impugnada. La técnica propone diversos sistemas para llegar a fijar los ingresos brutos que constituyen el monto imponible.

- a) Cálculo de la venta diaria multiplicada luego por los días hábiles del año o de la venta mensual multiplicada por doce.
- b) Suma de los gastos habidos durante un año de las utilidades estimadas y el valor de compra de las mercaderías adquiridas.
- c) Estimación del capital del negocio multiplicado por un índice estimado de rotación.
- d) Estimación directa por el inspector del volumen anual de ventas de acuerdo con el movimiento que pueda apreciar en el negocio.

Todos los sistemas descriptos tienen uno de los siguientes inconvenientes:

- a) Proponen la búsqueda indirecta del volumen de los ingresos brutos a través de elementos de juicio que son tan difíciles de obtener como el propio dato buscado y en algunos casos más aún.
- b) Dejan la apreciación del monto imponible excesivamente librado al criterio subjetivo del funcionario que interviene. El primer inconveniente de este hecho es que las bases imponibles resultan arbitrarias, según quien sea el funcionario que realice la inspección, tanto por ser demasiado bajas como por ser demasiado altas lo cual evidentemente viola uno de los principios fundamentales de la imposición, la

equidad, y por otra parte determina el escaso rendimiento de la inspección en los casos en que la apreciación del monto imponible es baja y recursos que demoran el ingreso efectivo de los fondos en los casos de que la ponderación es demasiado alta. A pesar de que pueda parecer lo contrario, la utilización de un criterio subjetivo, ya sea para ponderar directamente la base imponible como los factores que concurren a formarla, lleva bastante tiempo disminuyendo consecuentemente el rendimiento del cuerpo de inspectores.

Los factores indicados llevan a propiciar la utilización de métodos objetivos sobre bases claras que permitan al inspector realizar rápidamente la inspección.

Este método denominado "sistema de gastos" tiene una larga experiencia en la provincia de Buenos Aires y ha sido adoptada recientemente por la provincia de La Pampa pero a nuestro juicio el sistema casi idéntico adoptado por ambas provincias merece algunas mejoras de importancia y además una glosa amplia para que sea positivamente comprendida por todos los funcionarios que con frecuencia se limitan a hacer un uso mecánico del procedimiento.

Antes de entrar en materia se definirán los principales conceptos que se usarán con el objeto de que no exista ninguna duda con respecto a su exacto sentido.

Ingreso bruto: en la mayor parte de los casos está dado por el monto de las ventas. Es la base imponible de la tasa que nos ocupa y el elemento que se trata de hallar por medios indirectos a falta de libros o de libros que merezcan fé.

Utilidad bruta: Consiste en el monto de las ventas menos el costo de las mercaderías vendidas.

Utilidad neta: Equivale a la utilidad bruta menos los gastos inherentes al negocio. Estos consisten habitualmente en sueldos, jornales, sueldos atribuidos a los socios y familiares, jubilaciones, aguinaldos, comisiones, luz y fuerza motriz, alquileres, teléfonos, intereses, seguros, combustibles, forrajes, reparaciones, repuestos, fletes, lubricantes, impuestos, etc.

Utilidad neta no consumida: Consiste en el incremento patrimonial que se ha operado durante el año y resulta de la utilidad neta menos los gastos particulares retiros de propietarios o socios para gastos personales, alquileres de casa de familia y otros gastos similares.

En resumen:

Utilidad neta no consumida + gastos particulares = utilidad neta

Utilidad neta + gastos inherentes al negocio = utilidad bruta

Utilidad bruta + costo de mercaderías vendidas = monto de ventas

Las equivalencias expresadas permiten deducir que la utilidad bruta es igual a la utilidad neta no consumida ó incremento patrimonial más los gastos particulares del dueño o socio más los gastos inherentes al negocio.

El sistema de gastos parte del principio de que la incógnita más fácil de determinar es el volúmen de la utilidad bruta mediante la apreciación de sus tres componentes. En efecto el monto de los gastos particulares y de los gastos inherentes al negocio son ponderables con un buen grado de aproximación, mediante interrogatorios al contribuyente, verificación de comprobantes y de anotaciones rudimentarias y aún mediante apreciación del inspector. El incremento patrimonial es generalmente más difícil de establecer, pero en todo caso cuando no pueda ser estimado bastará con considerar que la utilidad bruta no podrá ser inferior al volúmen de ambos tipos de gastos.

Obtenido el monto de la utilidad bruta parecería a primera vista evidente que con sumarle el costo de las mercaderías vendidas se llega al ingreso bruto. No obstante lo normal es que dicho dato no se posea o que resulte de muy difícil obtención, probablemente más difícil aún que las ventas mismas.

Sin embargo, si se conociera el porcentaje promedio de utilidad bruta que la empresa carga a sus productos, el dato "costo de mercaderías vendidas" se obtendría fácilmente dividiendo el monto de la utilidad bruta, obtenida por las vías expresadas por el aludido porcentaje promedio de utilidad bruta y multiplicándolo por cien.

Es decir en términos algebraicos:

$$C = \frac{100 U}{P}$$

Donde:

C: costo de las mercaderías vendidas

U: utilidad bruta = gastos del negocio + gastos particulares + incremento patrimonial

P: porcentaje promedio de utilidad bruta cargado sobre el costo.

Supóngase que se tiene un contribuyente a quien le hemos establecido que tiene una utilidad bruta de m\$ 30.000 y cuyo porcentaje promedio de utilidad bruta es del 20%. Haciendo la operación indicada resultará:

$$\frac{30.000 \times 100}{20} = 150.000$$

esta última cifra constituye el costo de las mercaderías vendidas y puede observarse que el 20% de esa suma constituyen los m\$ 30.000 de utilidad bruta señalados al principio. Obviamente, la suma de los costos de las mercaderías vendidas más la uti

lidad bruta obtenida, es decir 150.000 más 30.000 nos arroja el monto de las ventas es decir 180.000 lo cual expresado algebraicamente equivale a:

$$V = C + U$$

Donde: V = monto de ventas ó base imponible.

Podemos simplificar esta operación evitándonos la última suma, mediante una ei presión tal que manejando las variables conocidas nos arroje directamente las ven-
tas. Esta expresión será el resultado de consolidar las dos expresiones anteriores según el siguiente esquema:

$$V = C + U$$

reemplazando "C" por su expresión equivalente:

$$V = \frac{100 U}{p} + U = \frac{100 V + pU}{p} = \frac{U (100 + p)}{p}$$

Imagínese una empresa cuyos datos básicos son los siguientes:

- 1) Costo de las mercaderías vendidas 2.000.000
- 2) Monto de la utilidad bruta 1.000.000
- 3) Monto de las ventas 3.000.000
- 4) Promedio de utilidad bruta cargada sobre el costo 50%.

Suponiendo que de estos datos -que como pueden observarse son coherentes entre sí- se conocen en un caso concreto solamente los designados por los números 2) y 4) y se busca el designado con 3).

Aplicando la fórmula se tendrá:

$$\frac{1.000.000 (100 + 50)}{50} = 3.000.000$$

Como se ve se llega al dato consignado en el punto 3).

A lo largo de esta descripción se ha manejado el concepto porcentaje promedio cargado sobre el costo. Falta indicar en que forma se determina.

Al analizar la inspección en los casos en que existan libros llevados en forma comercial, se ha dado un procedimiento de muestreo tendiente a determinar la proporción entre ventas y costo de ventas, mediante una selección al azar de un número dado de ventas realmente efectuado por la empresa. En esa oportunidad se señaló que la totalidad de las ventas dividido la totalidad del costo de ventas de la muestra determinaban dicha proporción. A los efectos de determinar la utilidad bruta promedio, el procedimiento es enteramente similar, con la diferencia de que la relación final está dada por la diferencia entre el monto de las ventas y el costo de las ven-
tas dividido por el costo y multiplicado por cien. La expresión final sería entonces:

$$p = \frac{100 (V - C)}{C}$$

Sin embargo la determinación del porcentaje de utilidad bruta que obtiene la empresa, en cada caso, resulta demasiado oneroso por cuanto el procedimiento de muestreo requiere un tiempo apreciable de labor, lo cual disminuiría el rendimiento si tenemos en cuenta que -en general- los casos de contribuyentes que no llevan libros reflejan bases imponibles de escasa magnitud.

Es por ello que resulta aconsejable entregar al inspector una tabla de coeficientes de utilidad bruta promedio, para distintos ramos habituales en el campo a inspeccionar luego de que estos sean determinados por análisis de muestras, tomados específicamente al efecto.

Munidos de dicha tabla de utilidades bruta-promedio los inspectores podrán aplicarla a las empresas que fiscalicen, sin más que observar previamente su adecuación al ramo específico que les corresponde.

Señalamos más arriba que la aplicación práctica de esos porcentajes de utilidad bruta ahora sistematizados respondían a la siguiente fórmula:

$$V = \frac{U (100 + p)}{p}$$

Como es posible observar en esta fórmula existe solo un elemento que es necesario determinar en el acto de la inspección, el factor denominado "U" en tanto que "p" viene determinado previamente. Es útil para simplificar las operaciones de la inspección, sistematizar también esta parte de la operación realizando previamente la operación $\frac{100 + p}{p}$ con el objeto de obtener un coeficiente que multiplique la utilidad bruta. De este modo la determinación de la base imponible quedará reducida a la obtención de la suma de gastos del negocio, más gastos particulares, más incremento patrimonial, es decir la utilidad bruta y su multiplicación por un coeficiente previamente determinado.

En resumen: $c = \frac{100 + p}{p}$

donde "c" es el coeficiente. Consecuentemente en el acto de la inspección, sólo restaría hacer "Uc"; suponiendo por ejemplo un porcentaje promedio de utilidad del 20% tendríamos un coeficiente de:

$$\frac{100 + 20}{20} = 6$$

si se supone un volumen de gastos de m\$ 10.000 se podrá verificar a continuación que con un porcentaje de utilidad bruta del 20% y consecuentemente un coeficiente de 6 el

resultado es exactamente igual:

$$\frac{10.000 (100 + 20)}{20} = 60.000$$

$$10.000 \times 6 = 60.000$$

Es por ello que es conveniente proveer a los inspectores de una doble tabla en la cual aparezca el porcentaje de utilidad bruta y el coeficiente necesario para regular las operaciones con mayor comodidad.

Esto es lo que ha hecho la Dirección General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires y ha reproducido con algunas modificaciones y restricciones la Dirección General de Rentas de la Provincia de La Pampa mediante su resolución general N° 7 del 27/4/64.

2.3.2.3. Determinación de la base imponible de varios años sobre la base de uno solo

Es habitual -sobre todo en los casos en que no se llevan libros- que por los sistemas expuestos sólo pueda ser determinado el monto de ventas correspondientes a un año, que frecuentemente se encuentra entre los más recientes, aunque suele ocurrir que se trata de algún año remoto.

A los efectos de obtener la base imponible de varios años contando con el monto de ingresos brutos correspondientes a un año solo, puede presumirse que el nivel de las ventas fluctuó durante todos los años en la misma medida en que lo ha hecho el nivel de ventas de los restantes comercios similares.

Debe trabajarse entonces sobre la base de números índices que reflejen el volumen de ventas del comercio en general.

Las dos series que se encuentran disponibles elaboradas por la Dirección Nacional de Estadística y Censos de la Nación, son el costo de la vida en la Capital Federal que es la que utiliza la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires y la del comercio minorista en la Capital Federal que es la que se debería utilizar. Esto es así porque la serie del costo de la vida refleja solamente la evolución de los precios y no las fluctuaciones de las ventas físicas, hecho que se patentiza más seriamente en los años 1962 y 1963 en los que como es notorio la economía argentina y por ende los comercios minoristas operaron por debajo de su capacidad. Se estima que ninguna de las dos series es aplicable a la Provincia de La Pampa, la primera porque le caben las mismas críticas que hemos señalado para la Provincia de Buenos Aires y la segunda porque se refieren al volumen de ventas de la Capital Federal, que eventualmente sería extensible al Gran Buenos Aires y algunas otras zonas pero no a

la Provincia de La Pampa donde las fluctuaciones de las ventas del comercio minorista dependen integralmente de los resultados de su economía casi integralmente agropecuaria. Todo ello a pesar de que la administración bonaerense aplica también esas series en zonas de economía similar a la de La Pampa.

En la ya aludida resolución N° 7 de la Dirección General de Rentas de La Pampa se establece una serie para realizar estas operaciones que fué extraída de muestreos seleccionados de declaraciones juradas de empresas que llevan libros. Esta serie difiere apreciablemente en algunos años de las dos que mencionamos más arriba, divergencia que se justifica por las razones que se han mencionado pero sobre la cual no es posible emitir un juicio valorativo por carencia de una serie apropiada. No obstante se ha podido apreciar la forma en que fueron elaboradas que se puede considerar serie y que al margen de los eventuales errores ponderativos que supone una muestra selectiva de este tipo, puede considerarse que los resultados que arroja son aceptables.

- Se reproducen a continuación las series de la resolución N° 7:

Año 1963	100
" 1962	80
" 1961	55
" 1960	40
" 1959	35
" 1958	20
" 1957	15
" 1956	10
" 1955	8
" 1954	6

Esta serie opera sobre la base de la siguiente expresión algebraica:

$$V_n = \frac{I_n \times V_o}{I_o}$$

Donde: V_o = monto imponible del año que se ha obtenido a través del sistema de gastos u otro

V_n = monto de ventas ignoradas del año "n"

I_o = índice correspondiente al año cuyo monto imponible se conoce

I_n = índice correspondiente al año cuyo monto imponible se busca

Ejemplo 1:

Supóngase determinado el monto imponible correspondiente al año 1962 de un negocio de m\$n 1.000.000 y se desea obtener el monto imponible del año 1961. Se tendrá:

$$V_{1961} = \frac{55 \times 1.000.000}{80} = 687.500$$

Ejemplo 2:

Supóngase determinado el monto imponible del año 1955 en m\$n 200.000 y que desea determinar los montos imponibles de los años 1960 y 1961.

Se tendrá que:

$$V_{1960} = \frac{40 \times 200.000}{8} = 1.000.000$$

$$V_{1961} = \frac{55 \times 200.000}{8} = 1.375.000$$

Estas operaciones suelen ser bastante complicadas para ser realizadas como deben serlo en el domicilio del contribuyente y especialmente porque normalmente no se posee a mano una máquina de calcular.

Esto se obvia en alguna medida en la práctica por el hecho de que frecuentemente el año que se puede determinar es el último, en el presente caso 1963. La operación se simplifica notablemente en razón de que "I_o" resulta igual a 100 y consecuentemente el monto imponible determinado -el correspondiente a 1963- solo debe ser multiplicado por el índice del año cuyo monto imponible se busca.

Este procedimiento limita la simplificación de las operaciones a los casos en que se ha identificado el monto imponible correspondiente al último año en este caso a 1963, pero pueden ocurrir y de hecho ocurren frecuentemente casos en los que el año identificado es otro lo cual haría el sistema más difícil en su aplicación.

Para obviar este problema se ha construido una tabla de doble entrada que se reproduce en el cuadro 4, en la cual se calculan estos índices pero en lugar de hacerlo sobre base 100, 1963 se lo ha hecho sobre base múltiple.

La forma de operar prácticamente en esta tabla es sumamente sencilla, bastará con buscar en las columnas el año al cual corresponde el monto imponible determinado y utilizar todos los coeficientes que aparecen en esa columna para determinar el monto imponible correspondiente a los años que aparecen encabezando la línea. Para obtener los respectivos montos imponibles bastará con multiplicar el monto conocido por los respectivos coeficientes y dividir por 100.

CUADRO 4

IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS

Coefficientes de ajuste para determinación de montos
imponibles de varios años sobre la base uno
(Números Índices base 100 múltiple)

Años	1963	1962	1961	1960	1959	1958	1957	1956	1955	1954
1963	100	80	55	40	35	20	15	10	8	6
1962	125	100	69	50	43	25	19	12	10	8
1961	182	145	100	72	64	36	27	18	15	11
1960	250	200	137	100	88	50	38	25	20	15
1959	286	229	157	114	100	57	43	29	23	17
1958	500	400	275	200	175	100	75	50	40	30
1957	667	533	367	267	233	133	100	67	53	40
1956	1000	800	550	400	350	200	150	100	80	60
1955	1250	1000	687	500	437	250	187	125	100	75
1954	1667	1333	917	667	583	333	250	167	133	100

Fuente: Resolución General N°7 - Dirección General de Rentas - Provincia de La Pampa.

2.3.3. PROCEDIMIENTOS OPERATIVOS

Las operaciones de inspección que han sido detalladamente explicadas más arriba pueden registrarse en un formulario especial cuyo proyecto consignamos en los cuadros 5, 6, 7 y 8. Estos cuatro cuadros representan los cuatro facsímiles de un solo formulario que deberá imprimirse en doble hoja en ambas caras. Se ha tratado en este proyecto la restringir al máximo los datos requeridos con el propósito de simplificar la tarea del inspector. Este formulario puede ser utilizado tanto para el contribuyente que no lleva libros como para el que los lleva en forma incorrecta o el que los lleva en forma que no merece fé.

En el rubro I que aparece en la faz primera, se registran los datos personales del contribuyente el nombre o razón social, su domicilio y número de inscripción; asimismo se registra el rubro-actividad, que, desde el punto de vista de inspección es un dato de la mayor importancia y que debe ser consignado con la mayor precisión posible, dado que servirá en todos los casos para determinar la alícuota que corresponde y en los casos de contribuyentes que no lleven libros en forma comercial o cuyos libros no merezcan fé servirán también para determinar el coeficiente que multiplique el volumen de gastos e incremento patrimonial para establecer el volumen de los ingresos brutos.

En el rubro II que debe ser llenado solamente en casos de contribuyentes que no lleven libros o cuyos libros no merezcan fé, se determina el monto total de gastos o incremento patrimonial de un año determinado elegido a conveniencia y de acuerdo con el criterio del Inspector. Evidentemente, dado que en muchos casos será necesario recurrir a las estimaciones, lo más frecuente será que este año sea el inmediato anterior. Este rubro que abarca parte de la faz primera y parte de la faz segunda establece una discriminación bastante amplia de gastos y rubros de incremento patrimonial, que desde luego puede ser disminuida. Obviamente lo que en última instancia interesa a los efectos prácticos es el total. La discriminación que se hace, tanto la de primer grado entre gastos del negocio y gastos particulares e incremento patrimonial, como la de segundo grado de carácter objetivo, obedece solo al propósito de facilitar el trabajo del inspector y proveerlo de una guía metódica, lo mismo cabe señalar con respecto a la columna adicional que hemos incluido en la que se establecen gastos mensuales columna que como se señala en el propio formulario es de utilización optativa.

La forma de obtención de los datos necesarios debe ser dejada al arbitrio del inspector, ya que se puede presentar la más variada gama de posibilidades, usualmente el interrogatorio al propio contribuyente constituye la forma más sencilla de obte-

CUADRO 5

FORMULARIO PARA INSPECCION DE CONTRIBUYENTES
DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS

FAZ I

<p><u>MEMBRETE</u></p> <p style="margin-left: 200px;"><u>INSPECCION</u></p> <p style="margin-left: 100px;">Tasa a las Actividades Comerciales, Industriales y Civiles Lucrativas</p>				
<p>Rubro I) <u>DATOS DEL CONTRIBUYENTE</u> (Para todo tipo de contribuyente)</p> <p>a) Nombre o razón social - - - - -</p> <p>b) Domicilio comercial - - - - - c) N° de Inscríp. - - - - -</p> <p>c) Domicilio particular - - - - -</p> <p>d) Actividad - - - - -</p>				
<p>Rubro II) <u>DETERMINACION GASTOS E INCREMENTO PATRIMONIAL</u> (Exclusivamente para contribuyentes que no llevan libros en forma comercial o cuyos libros no merezcan fé)</p>				
		IMPOR TES		
		<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 60%; text-align: center; padding: 2px;">Mensuales (a llenar op tativamente)</td> <td style="width: 40%; text-align: center; padding: 2px;">Anuales</td> </tr> </table>	Mensuales (a llenar op tativamente)	Anuales
Mensuales (a llenar op tativamente)	Anuales			
<p style="text-align: right;">Año</p> <p><u>GASTOS DEL NEGOCIO</u></p> <p>Sueldos, Jornales, Aguinaldos</p> <p>Jubilación</p> <p>Seguros</p> <p>Comisiones</p> <p>Alquiler negocio</p> <p>Correos y Teléfono</p> <p>Luz y Fuerza Motriz</p> <p>Fornajes, Combustibles, Lubricantes</p> <p>Fletes y Acarreos</p> <p>Intereses</p> <p>Impuestos</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>Gastos Varios</p> <p><u>GASTOS PARTICULARES</u></p> <p>Retiros en efectivo</p> <p>Alquiler casa familia</p> <p>Otros</p> <p>TRANSPORTE A LA VUELTA TOTAL GASTOS</p>				

CUADRO 6

FORMULARIO PARA INSPECCION DE CONTRIBUYENTES
DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS

FAZ II

MEMBRETE	
CONCEPTO	Importes anuales
TRANSPORTE DE LA VUELTA	
TOTAL GASTOS	
<u>INCREMENTO PATRIMONIAL</u>	
Pagos en efectivo por adquisición de inmuebles	
" " " " " " muebles y útiles	
Pagos en efectivo por adquisición de títulos y acciones	
Pagos en efectivo por refacción de inmuebles	
Aumentos en la existencia de mercaderías y materiales	
Aumento en el monto de los créditos	
Aumento en el monto de las disponibilidades	
Disminuciones en el monto de las deudas	
Otros	
	Sub-total 1)
Disminuciones en la existencia de mercad. y materiales	
Disminuciones en el monto de los créditos	
Disminuciones en el monto de las disponibilidades	
Aumento en el monto de las deudas	
Otros	
	Sub-total 2)
TOTAL GENERAL: TRANSPORTE DE LA VUELTA MAS SUB-TOTAL 1)	
MENOS SUB-TOTAL 2)	
Rubro III <u>DETERMINACION MONTO DE INGRESOS BRUTOS AÑO 19..</u> (Exclusivamente para contribuyentes que no lleven libros en forma comercial o cuyos libros no merezcan fé)	
.....	x
(Total general)	(Coeficiente correspondiente a la actividad)

CUADRO 8

FORMULARIO PARA INSPECCION DE CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS

VAZ IV

Rubro VI DETERMINACION DE LA DEUDA
(Para todo tipo de contribuyente)

Año (1)	Ingresos brutos (Rubro IV ó V) (2)	Tratamiento to o/oo (3)	Gravamen total (4)	Gravamen liquida- do (5)	Diferen- cia (6)	Otras Deudas		Total (9)	Intereses y recargos (10)
						Concepto (7)	Importe (8)		
19..									
19..									
19..									
19..									
19..									
19..									
19..									
19..									
19..									
19..									
TOTALES									

Firma Inspector

Firma contribuyente

V. B. Jefe Fiscalización

nerlos aunque deben ser verificados en lo posible para evitar el falseamiento. La actitud personal del inspector puede contribuir en medida importante para que sean veraces.

Será un caso frecuente que algunos de los datos no puedan ser establecidos especialmente los referentes a incremento patrimonial. Sin embargo siempre será preferible una estimación razonable que no consignar nada en absoluto. En caso de que sea necesario efectuar estimaciones se aconseja hacerlo con mesura para evitar arbitrariedades y ulteriores apelaciones.

Como puede observarse en el sector incremento patrimonial de este rubro se trata de atender a los factores más gruesos, ya que hacer un análisis más afinado requeriría prácticamente reconstruir la contabilidad, cosa que un inspector no está en condiciones de hacer en tiempo razonable.

El total de gastos del negocio y particulares más el incremento patrimonial observado, que como se ha expresado anteriormente se considera equivalente a la utilidad bruta, se traslada al rubro III que se encuentra al final de la faz segunda del formulario en el que se multiplica por el coeficiente que le corresponde de acuerdo con las tablas vigentes. El resultado de esta operación constituirá el ingreso bruto imponible del año elegido.

En la faz tercera del formulario aparece en primer lugar el rubro IV que responde a la necesidad de establecer el monto de los ingresos brutos del contribuyente correspondientes a actividad realizada en años diferentes del elegido sobre la base de los índices determinados en el cuadro IV cuyo manejo hemos descrito. En la primera columna se consignarán los años durante los cuales el contribuyente ha realizado actividad y que aún no han prescrito. En la segunda columna se repetirá para todos los años en los que haya habido actividad el total del rubro III. En la columna (3) se inscribirán los coeficientes que correspondan de acuerdo con el mecanismo ya explicado; obviamente en la línea que corresponde al año cuyos ingresos brutos han sido determinados por el sistema de gastos se consignará el coeficiente 100. Por último en la columna (4) se inscribirán los ingresos brutos de cada uno de los años que resultarán de multiplicar el total de la columna 2 por los coeficientes de la columna 3 y dividir por 100. Este será el monto de los ingresos brutos de cada uno de los años consignados que servirá para determinar el gravámen correspondiente al año siguiente en el rubro VI. El manejo del rubro VI resulta completamente obvio a través del facsímil del formulario.

2.3.4. MARCHA ULTERIOR DE LOS EXPEDIENTES DE FISCALIZACION

Es bastante común en las administraciones impositivas, que se planifiquen cuidadosamente y se acuerden recursos para realizar las inspecciones y que se prescindiera de tomar disposición alguna en torno al procesamiento ulterior de los expedientes. Frecuentemente el aparato administrativo no está en condiciones de absorber el incremento de trabajo proveniente de la intensificación de la fiscalización domiciliaria. Se produce así un estrangulamiento en este sector, que demora notablemente el ingreso efectivo de los fondos correspondientes a las deudas determinadas por los inspectores.

Debe procederse en consecuencia a tomar las medidas necesarias para abreviar en lo posible el plazo que media entre la inspección y el ingreso efectivo de los fondos, para lo cual se requiere esencialmente la reglamentación del movimiento interno de los expedientes, estableciendo términos taxativos para cada paso. Un esquema posible de la aludida reglamentación que debe ser controlada en todo su recorrido por un supervisor, podría ser la siguiente:

- a) Plazo del inspector para entregar el expediente al Departamento de Fiscalización; 1 día.
- b) Plazo del Departamento de Fiscalización para ratificar o rectificar la actuación del inspector y elevarlo al Director; 2 días.
- c) Plazo del Director para ratificar o rectificar la actuación y dar vista al contribuyente; 3 días.
- d) Vista al contribuyente; término que marca la ley.
- e) Resolución de la Dirección de Rentas determinando el gravamen y aplicando sanciones y su respectiva notificación al contribuyente; 5 días.
- f) Plazo al contribuyente para pagar o solicitar plazo en condiciones reglamentarias e interponer de recurso de reconsideración; plazo que fije la ley.

La presente edición se ter-
minó de imprimir en los Ta-
lleres Gráficos Aldo, el día
1 de Diciembre de 1966
Tejedor 74 - Capital Federal