



CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES
TRIBUTARIOS
XXIII CONFERENCIA TECNICA
FISCALIZACION TRIBUTARIA

LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ACCESORIAS
Y EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA
TRIBUTARIA EN UN MEDIO DE
ALTA EVASION

por: Delegación de Colombia

SANTO DOMINGO - REPUBLICA DOMINICANA
3 AL 10 DE FEBRERO DE 1982

XXIII CONFERENCIA TECNICA SOBRE
" FISCALIZACION TRIBUTARIA "

CIAT

SANTO DOMINGO, REPUBLICA DOMINICANA

LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ACCESORIAS Y EL EJERCICIO
DE LA AUDITORIA TRIBUTARIA EN UN MEDIO DE ALTA EVASION

Preparado por :

DELEGACION COLOMBIANA

Enero de 1982

LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ACCESORIAS Y EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA TRIBUTARIA EN UN MEDIO DE ALTA EVASION

Se puede definir la obligación tributaria como la prestación pecuniaria obligatoria al Estado o demás entes públicos, sin contraprestación directa y personal. A esto se le conoce como obligación esencial. Las demás obligaciones tienen carácter formal y están destinadas solamente a lograr el cumplimiento de la obligación esencial o a hacer posible su verificación y fiscalización.

Hay quienes sostienen que la única obligación de carácter tributario propiamente es la obligación principal de cumplir con el impuesto y que todas las demás tienen carácter administrativo, que no ligan al contribuyente, sujeto pasivo de la obligación tributaria, con el Estado, sujeto activo de la misma, sino solamente que se trata de obligaciones de carácter administrativo que ligan a los administrados con la administración.

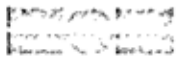
1. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ACCESORIAS

Estas obligaciones son muy variadas y dependen de cada legislación en particular. Sin embargo existen algunas que podemos considerar de general ocurrencia a las cuales nos referiremos a continuación.

1.1. Obligación de declarar

La obligación de declarar el impuesto o los elementos que sirvan de base para su determinación, es una de las más importantes obligaciones accesorias que pesan sobre el contribuyente, ya sea que se exija con el propósito de determinar el monto del tributo o de verificar su cabal y oportuno cumplimiento.

Se puede definir la declaración de impuestos como una confesión. Sin embargo, en principio no tiene por qué atribuírsele tal carácter porque no se



trata de probar nada, sino que su finalidad es la poner en conocimiento de la Administración el monto de la obligación tributaria o los antecedentes tributarios necesarios para su determinación.

No obstante en muchas legislaciones se establece que sea presentada bajo juramento, a fin de que tenga el valor de una confesión judicial. Por lo tanto debe ser reconocida entre las partes y tener una fecha cierta ante terceros al igual que los anexos y documentos que la integran. De otra parte, si la declaración de impuestos es juramentada, se refuerza la responsabilidad del contribuyente en cuanto a su veracidad y se le pueden aplicar las sanciones penales previstas para el perjurio en el caso que la declaración no sea completa o su contenido sea falso.

La declaración tributaria tiene requisitos de forma y de fondo.

Los requisitos de forma se refieren a la presentación del denunciante y a la identificación completa del contribuyente, esto es, nombre y apellido del contribuyente, estado civil, nacionalidad, número censal, domicilio y dirección, documento de identidad, identidad del cónyuge y actividad económica. Además, la declaración debe ser por escrito y preferiblemente en los formularios prescritos por las Oficinas de Impuestos firmado por el sujeto obligado y su cónyuge y contener el año o período gravable a que se refiere e indicar el número de anexos y hojas adicionales.

Los requisitos de fondo se refieren a la calificación y cuantificación de las bases fundamentales para la depuración de la renta y el patrimonio. Por lo tanto debe contener la discriminación pormenorizada de los ingresos constitutivos de enriquecimiento, calificación y naturaleza de los mismos, relación de costos y deducciones de la renta bruta con las informaciones necesarias que permitan calificar su naturaleza, relación de los derechos o bienes apreciables en dinero poseídos por el contribuyente al finalizar el período gravable y de los acreedores con sus datos para identificarlos.

1.2. La obligación de inscripción

Se establece en los casos en que sean necesarios registros especiales de contribuyentes en los cuales éstos deben inscribirse con el objeto de hacer posi-

ble su individualización con el fin de facilitar el control de los mismos. Esta obligación complementa la facultad que tiene la Administración para establecer los registros y para exigir la inscripción de los contribuyentes en ellos.

En los últimos veinte años, algunos países especialmente del área latinoamericana consideraron necesaria la creación de un impuesto general al consumo y para el efecto adoptaron el sistema de impuesto que más se acondicionara a las características y grado de desarrollo de cada nación bien sea de etapa única, cascado o valor agregado, etc. Establecido el tipo de impuesto aplicable, era indispensable imponer las normas que debían regularlo.

Determinado el universo de responsables, era necesario establecer las obligaciones que se deben cumplir. Se considera como la primera obligación suplementaria, la de inscripción en el libro del registro oficial de responsables por parte de los sujetos catalogados dentro del gravamen en referencia.

En esta forma, cuando la Administración tributaria clasifica a un determinado sujeto como responsable del impuesto, éste debe acudir ante las autoridades tributarias para cumplir con la obligación de inscribirse. Esta diligencia consiste en la presentación del responsable o representante legal en la Oficina de Impuestos respectiva y previo el cumplimiento de los requisitos mínimos exigidos para inscripción de personas naturales y jurídicas, según el caso, procede a suministrar algunos datos que se consideran básicos en registro, como son :

- Oficina Tributaria respectiva.
- Nombre o razón social del sujeto responsable.
- Número de identificación Tributaria.
- Actividad económica desarrollada.
- Fecha de iniciación de las operaciones de venta.

- Domicilio y dirección.
- Firma del responsable o del representante legal.

Una vez se ha transcrito en el libro la información requerida de acuerdo a las legislaciones de cada país, se procede a fijar la fecha de inscripción y el número mediante el cual cada sujeto responsable del impuesto sobre las ventas debe identificarse.

En los sistemas utilizados por algunos países, el número de registro está conformado con la cédula de ciudadanía para las personas naturales o por el número de identificación asignado por la Administración Tributaria a las personas jurídicas, adicionándole algunos dígitos que sirven para clasificar al sujeto como responsable del impuesto sobre las ventas.

Con la inscripción en el registro se crea un sistema que permite el control efectivo de los sujetos que adquieren la calidad de responsables. Es así como por medio del registro se pueden efectuar diferentes programas de fiscalización, de los cuales se pueden mencionar entre otros los siguientes :

- Cruce con los sujetos inscritos con las relaciones suministradas por diferentes entidades sobre responsables potenciales. De este cruce resultan sujetos que por la Ley son responsables, los cuales deben ser requeridos para que se inscriban y cumplan con las demás obligaciones tributarias relativas al impuesto sobre las ventas.
- Cruce entre los inscritos y los sujetos que están cumpliendo con la obligación de presentar la declaración de ventas. Esto permite detectar sujetos inscritos no declarantes y así requerirlos para que presenten las declaraciones de ventas.

1.3. Obligación de llevar libros de contabilidad, registros y documentos

Esta obligación tiene por objeto principal poder controlar efectivamente la

corrección y veracidad de las declaraciones. Tanto los libros como los documentos y antecedentes sirven para hacer efectiva la facultad de fiscalización de que está investida la administración.

Al unísono está la obligación de conservar los libros y documentos por un tiempo determinado, generalmente de acuerdo con el plazo de prescripción previsto para que la administración pueda determinar el monto de la obligación tributaria.

1.4. Obligación de exhibir los libros, antecedentes y documentos

Esta obligación es un requisito previo y necesario para poder hacer la revisión y comprobación de la obligación con los medios probatorios correspondientes.

La obligación de permitir la revisión de los libros y antecedentes está en concordancia con lo anterior, ya que la administración determinará primero que se lleven los libros y demás antecedentes; que se conserven, que se exhiban y consecuentemente que se permita su revisión y análisis.

En cuanto a la obligación de llevar libros de contabilidad, debe estar también la posibilidad de exigir la presentación de documentos que registren sus operaciones, facultad que es diferente de la de exigirle al contribuyente la exhibición de los libros y comprobantes contables.

En el primer caso los documentos deben ser presentados en las oficinas de la Administración, concretamente ante el funcionario competente. En el segundo evento, el examen de los libros y comprobantes debe practicarse en las oficinas o establecimientos del contribuyente y en presencia del mismo o de la persona que lo represente.

2. OBLIGACIONES DE TERCEROS

Las normas por lo general están dirigidas a los contribuyentes y responsables y por lo tanto es obligatorio para estos su acatamiento y cumplimiento; pero la Ley también puede imponer obligaciones a personas ajenas a la relación jurídica tributaria con

el objeto de colaborar en la determinación del monto de la obligación, en la verificación de su corrección o en el recaudo del tributo.

Estas obligaciones de terceros son de variada naturaleza; por una parte puede consistir solo en la obligación de los terceros de comparecer ante la administración, cuando ésta los cite para ello, con el objeto de proporcionar ante ordenes que sirvan para la determinación de una obligación tributaria. La Administración tributaria debe estar facultada para hacer comparecer a aquellas personas que en su opinión tengan conocimiento de determinados hechos o a aquellos que debieron tenerlo.

En otros casos las obligaciones las establece la Ley en atención a la relación que puede existir entre el tercero y el cumplimiento de la obligación tributaria, ya sea en función del cargo desempeñado por el tercero o el ejercicio de sus actividades. Esta situación se puede presentar respecto de algunos funcionarios, por ejemplo cuando se señala que todo funcionario público debe velar por el correcto cumplimiento del impuesto de timbre respecto de los documentos que en razón de su cargo deba expedir. En este caso pesa sobre el funcionario una responsabilidad de carácter tributario personal y directa; éste personalmente es responsable del cumplimiento de su propia obligación consistente en no aceptar la tramitación a quienes no cumplan con los requisitos previstos en la Ley de Timbre.

Obligación similar puede establecerse respecto a funcionarios cuyo función consiste en la de registrar determinados actos que puedan estar sujetos a impuestos, como podría ocurrir con los registros de la propiedad, para lo cual la Ley les señalaría que debe abstenerse de registrar ninguna transferencia de muebles si no se acreditan previamente, respecto a dichos muebles, el pago de determinados impuestos o el cumplimiento de ciertos requisitos.

Estas obligaciones adoptan diferentes formas según la legislación. En algunos casos se formulan como prohibición a determinados funcionarios, en el sentido de que deben de abstenerse de efectuar ciertos actos si no se le acredita el cumplimiento tributario. En otros podrá señalarse que el funcionario se hace solidariamente responsable del pago del tributo que corresponde al acto que ha debido conocer, o se señalará simplemente la aplicación de una sanción para el caso de que se participe en un acto o hecho que sea generador del impuesto, sin que se haya



comprobado el pago de éste.

3. EQUILIBRIO ENTRE LAS OBLIGACIONES ACCESORIAS Y EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA

Anotadas las principales obligaciones tributarias accesorias, conviene señalar algunos instrumentos o mecanismos que la Administración Tributaria Latinoamericana aplica o puede aplicar para obtener el equilibrio entre dichas obligaciones y la acción fiscalizadora a fin de hacer cumplir la obligación sustancial.

Dentro de estos mecanismos complementarios de control conviene destacar entre otros los siguientes :

- 3.1. En los casos en que el contribuyente no presente su declaración estando obligado a hacerlo, resulta forzoso y necesario que la Administración Tributaria pueda actuar en defecto del propio contribuyente y en tal caso la administración debe hacerlo para determinar de oficio el monto de la obligación. La circunstancia de que la Administración pueda hacer la determinación de oficio, no excluye la posibilidad de aplicar las sanciones que correspondan porque los objetivos de una y otra actitud de la Administración son completamente distintos aunque en cierta medida puedan entenderse como complementarios.

De otra parte, si el contribuyente cumple con la obligación de presentar su declaración pero lo hace en forma manifiestamente incompleta o falsa, se habría cumplido con los requisitos de forma pero no con los de fondo. En este caso la Administración también debe actuar de oficio para determinar la obligación y sancionar por la forma incorrecta en que se ha presentado la declaración.

En los casos de incumplimiento de la obligación accesorias de declarar con respecto al impuesto a la renta de personas físicas, una vez vencido el término legal para presentarla, se puede aplicar el Instituto de Presunción Legal Provisoria, consistente en tomar la base gravable del último año declarado más el porcentaje de indexación acumulado entre la fecha de dicha declaración y la del año en que se aplica la presunción.

Para que este mecanismo no se revierta en conveniencia para el contribuyente, es necesario implementarlo con una sanción que podría oscilar entre el 100 y el 200% del impuesto a pagar obtenido con base en la presunción. Si después de dos años o tres de estarse aplicando esta presunción el contribuyente reincide, podría aplicarse previa investigación tributaria exhaustiva, el aforo con sanciones que podrían oscilar entre el 200 y el 500%, según el caso.

De todas formas en la aplicación de este Instituto y por medidas de equidad y procedimiento es conveniente crear la posibilidad de la presentación antes de consolidar como definitivo el monto del tributo a pagar según la presunción. Para ello puede concederse un plazo prudencial para presentarlo.

- 3.2. Siendo las obligaciones tributarias de por sí tediosas de cumplir, para que ello se logre con un margen de comodidad y agrado, debe procurarse un número de bocas de recepción y de atención suficientes, bien distribuidas dentro de los perímetros urbanos, con esmeradas relaciones humanas y personal eficiente, a fin de evitar enojosas demoras.

Una vez obtenida la obligación de declarar se debe disponer de una clasificación ordenada y funcional de los archivos de las declaraciones tributarias, los cuales puedan permitir un pronto flujo de los casos seleccionados y solicitados para la fiscalización tributaria. Simultáneamente, se debe alimentar a los medios electrónicos de la información inicial básica para la confección de listados nacionales de declarantes que permitan la ubicación rápida y confiable de los mismos para efectos de los cruces nacionales y regionales que se hayan de realizar por parte de las Auditorías Tributarias.

Asimismo conviene utilizar la eficiencia del computador para obtener listados nacionales de seleccionados a investigarse, introduciendo a éste en tiempo oportuno información que permita a través de indicadores promedios de carácter financiero-fiscal, una depuración confiable de casos que en término de costo-beneficio sean potencialmente de interés para la fiscalización tributaria.

- 3.3. En un medio de alta evasión generalizada parcial como es el que se presenta en la mayoría de nuestros países, parece lo más conveniente optimizar la utilización del elemento humano fiscalizador propendiendo por la investigación especializada parcial que busque llegar al mayor número de fiscalizados posibles. Por este motivo se debe propugnar por el incremento de la investigación externa y la disminución relativa montal de la investigación interna. Para lograr esto último es necesario de nuevo apoyarnos en las posibilidades de los medios electrónicos, los cuales previa instrumentación legal, podrán utilizarse para obtener a nivel nacional, regional y sectorial los cruces de información sobre conceptos previamente escogidos referentes a ingresos, costas, deducciones, exenciones, etc.

De otra parte deberán adelantarse estudios-muestra que servirán para ir confeccionando un verdadero manual de la investigación tributaria que sirva de guía técnica a los Auditores externos y que permitan cada día agilizar y optimizar los resultados de la fiscalización.

Todo lo anterior deberá armonizarse al potencial de elemento humano fiscalizador, a la concentración e importancia de la población contribuyente en cada regional y a los promedios de tiempo posibles establecidos para cada clase de investigación.

- 3.4. Crear o extender la figura de la responsabilidad solidaria tanto para la presentación de la declaración como para el pago en los siguientes casos :
- a). A la sociedad de personas por los socios ;
 - b). A la sociedad conyugal por cualesquiera de los cónyuges ;
 - c). A los herederos y legatarios por las obligaciones del causante, de la sucesión ilíquida, a prorrata de sus respectivas cuotas hereditarias o legados ;
 - d). A los socios de las sociedades disueltas por las obligaciones tributarias dejadas de cumplir por ellas ;

- e). Al Contador y Representante Legal por el mayor valor del impuesto y sanciones que deba pagar el contribuyente.

Lo anterior sin perjuicio de la cancelación provisional o definitiva de la matrícula profesional.

- 3.5. Crear o extender los mecanismos automáticos de retención en la fuente, en especial sobre los siguientes tipos de pagos que constituyen ingreso para sus beneficiarios.

- a). Intereses, b). arrendamientos, c). comisiones, d). honorarios, e). regalías, f). salarios, g). dividendos, h). participaciones, i). premios, j). loterías, k). títulos al portador, l). rifas y apuestas, etc.

Este mecanismo de retención en la fuente debe ser manejado a través de las personas jurídicas y asociaciones donde esta clase de pagos se realiza con mayor frecuencia y cantidad, a fin de hacerlo administrativamente controlable.

Igualmente el retenedor se le deberá otorgar un lapso mínimo prudencial para hacer la entrega de los dineros retenidos por estos conceptos con la obligatoriedad de presentar relaciones discriminadas de los mismos, junto con sus respectivas declaraciones tributarias.

Como se observa, este mecanismo ayuda a forzar el cumplimiento oportuno de la obligación sustancial. Igual sucede si se aplica a las personas jurídicas la obligación de efectuar anticipos del impuesto con base en un porcentaje racional sobre el impuesto determinado para el año fiscal anterior.

- 3.6. La obligación de exigir Paz y Salvo por concepto de los tributos cuando el contribuyente realice alguna de las operaciones mercantiles o actos jurídicos que se enuncian, en especial los siguientes :

- a). Compraventa de bienes inmuebles ;
b). Compraventa de algunos bienes muebles, tales como : vehículos, maqui-

naria industrial y otros activos fijos de significativo valor;

- c). Registro de la partición y sentencia aprobatoria de los procesos sucesorales, cuando este tipo de impuesto esté contemplado en la Administración tributaria respectiva.
- d). Liquidación de las personas jurídicas;
- e). Autorización de salida del país para extranjeros, salvo las excepciones que contempla la Ley y los convenios internacionales celebrados;
- f). Salidas de nacionales al extranjero con ánimo de residencia en el mismo, salvo las excepciones que expresamente defina la Ley;
- g). Otros actos u operaciones de los cuales la Administración Tributaria respectiva desee prevenir la evasión.

- 3.7. Instrumentación legal de una renta mínima gravable que sirva de base para estimar el tributo correspondiente.

Esta presunción legal debe estar en su porcentaje cercana a la mínima rentabilidad líquida garantizable por los mercados de capital del país que la adopte.

- 3.8. Creación de una presunción legal que por a efectos fiscales trate a las unidades o conjuntos económicos como un solo contribuyente, a fin de evitar la evasión o la elusión que puede generarse en el juego de aportes de capital, costos, gastos, utilidades, etc., de efecto recíproco entre las personas jurídicas y naturales que componen dicho conjunto.

Para optar este instrumento se requiere igualmente implementar la organización con una unidad jerárquica central de competencia y jurisdicción nacional desde la cual se recepte y adelante el estudio integral a toda la red o cadena de sociedades y personas que compongan dichos conjuntos económicos.

- 3.9. Utilizar los sistemas electrónicos de computarización para efectos de realizar con simultaneidad a los programas fiscales, las correcciones aritméticas masivas.

Se ha notado el incremento frecuente de errores en la determinación de los bases gravables y de los montos impositivos declarados por los contribuyentes, hechos que deliberados o no van en detrimento del tributo o recaudar.

- 3.10. En cuanto a la obligación accesoria de llevar libros de contabilidad se recomienda que el reglamento tributario defina claramente cuáles libros y documentos deben componer una contabilidad organizada, quiénes están obligados a llevarla, su oportunidad, las causales de sanción y la gradación y base matemática de las mismas. En cuanto a esto último conviene aconsejar que sean estimadas con máxima equidad a fin de que siendo realmente un mecanismo de desestímulo, no cumplir esta obligación, de otra parte no se conviertan en una acción confiscatoria o injusta por parte del Estado.
- 3.11. Para los denuncias leales por pérdida de libros se recomienda crear o extender una presunción mínima de hechos que la desvirtúen, tales como términos de antelación, de información oportuna a la Administración Tributaria, del lugar de ocurrencia y de circunstancias complementarias con los cuales se dieron los hechos.
- 3.12. En los casos en que el contribuyente se niegue a presentar libros o no los lleve estando obligado a ello por la Ley, se puede aplicar los mecanismos indirectos de Auditoría, los cuales deben ser previamente validados y depurados en instrumentación legal, a fin de que se conviertan en un método efectivo de fiscalización tributaria y no simplemente en inductor de pruebas.

De estos métodos el más comúnmente utilizado, por la confiabilidad de la fuente de información es el método bancario, el cual pudiendo depurar los ingresos obtenidos por el contribuyente en un período fiscal dado se puede complementar con costos presuntos, cuya diferencia estime el impuesto a pagar.

- 3.13. Crear o extender el método denominado "Punto Fijo" para aquellas activi-

dades económicas que vienen siendo críticas para el control de nuestras Administraciones Tributarias, en especial las siguientes :

- a). Intermediarios de la producción agrícola, ganadera y comercial;
 - b). Contribuyentes dedicados a las profesiones, artes u oficios independientes;
 - c). Negocios dedicados a los servicios de restaurantes, hoteles, sitios de diversión y esparcimiento, moteles, etc.;
 - d). Demás actividades económicas con alta propensión a evadir las obligaciones tributarias.
- 3.14. Crear o extender sanciones pecuniarias y otras inhibitorias a los directivos, gerentes o administradores locales y a los empleados o funcionarios de las entidades o asociaciones no contribuyentes de carácter privado o público que incumplan obligaciones tributarias aceptadas relacionadas con terceros contribuyentes.
- Estas sanciones pueden ser multas sucesivas que razonablemente destimulen el incumplimiento coadyuvadas con la interdicción de funciones públicas o la destitución, según se trate el funcionarios públicos o empleados privados.
- 3.15. Crear o extender a la investigación tributaria la facultad legal de inspeccionar los libros de contabilidad y demás documentos relacionados con los no contribuyentes referente a operaciones relacionadas con terceros contribuyentes..
- 3.16. Crear o extender la función investigativa externa a los actos dinámicos que se estén desarrollando por parte de los investigadores regionales en su respectiva jurisdicción, con el fin de reorientar, supervisar y mejorar la calidad de las investigaciones ante la asesoría y colaboración de la Unidad Central de Fiscalización.

Igualmente por parte de la Unidad Central de Fiscalización, efectuar supervisiones periódicas a las regionales para conocer los obstáculos y problemas

que presenta el desarrollo de los programas de fiscalización con el objeto de realizar los correctivos y modificaciones oportunas que sean necesarios para su mejor desenvolvimiento. De igual forma resolver las dudas que se presenten en el procedimiento de trabajo o en la interpretación y aplicación de las normas legales.

De todo lo expuesto hasta aquí, se colige que los mecanismos que se adopten en apoyo del control de fiscalización tributaria deben ir unísonamente desarrollados y ligados a las obligaciones accesorias para garantizar con un mínimo de certidumbre el cumplimiento de la obligación sustancial, objeto primordial de toda Administración Tributaria.

Por lo anterior, no obsta reiterar la urgente necesidad de apoyar los mecanismos, procedimientos, métodos y programas de fiscalización con una acción permanente y sólida para mejorar la conciencia tributaria. Es por eso conveniente recomendar dos mecanismos o métodos más, tendientes a la obtención del cumplimiento voluntario de la obligación sustancial y de sus accesorios. Tales mecanismos son :

- a). Crear o extender la asistencia directa y periódica a los grandes contribuyentes, mediante un equipo técnico tributario eficiente dedicado permanentemente a esta clase de contribuyentes;
- b). Crear o extender el método denominado "Auditoría Preventiva" con el fin de asistir en la fuente (con base en la contabilidad) a aquellos contribuyentes pequeños y medianos que por razón de su realidad financiera no pueden ser asistidos por asesores tributarios privados. Este método busca básicamente instruir, orientar y detectar las fallas que el contribuyente ha cometido otorgándole la posibilidad de corregirlas en un tiempo prudencial, sin someterlo al régimen sancionatorio normal permitiéndole un trato preferencial, una vez verificada su corrección.