

Carrera de Posgrado:

Especialización en Contabilidad Superior y Auditoria

Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de Misiones

Trabajo Final Integrador

Título del Trabajo:

AUDITORIA FISCAL PÚBLICA, SU RELACIÓN CON LA AUDITORIA PRIVADA

Autora: CP López Gabriela Victoria.

Domicilio: Calle 174 N° 5852, Posadas.

Teléfonos: celular 0376-15-4620624 casa particular 0376-4445215

Correo electrónico: gabriela81lopez@hotmail.com

Tutora Orientadora: Dra. Roko Lilian María Yolanda

Auditoría Fiscal Pública, su relación con la
Auditoría Privada
López, Gabriela Victoria



15ECSA

Posadas, 01-07-2013

AGRADECIMIENTOS:

En primer lugar quiero agradecer a Dios que me ha proporcionado una vida llena de Bendiciones y que me ha permitido llegar hasta este momento tan importante de mi formación profesional.

Este trabajo quiero dedicárselo especialmente a mi marido Fabian y a mi hijo Kenneth, que son y serán siempre mi fuente de energías y alegría, quienes estuvieron en cada momento a mi lado dándome fuerzas para seguir adelante.

A mis padres Alair y Carlos, pilares en mi vida que me han alentado siempre para alcanzar mis metas con su apoyo incondicional. Gracias por todas las oportunidades brindadas, sin su apoyo no lo hubiera logrado.

A mi directora de tesis, Dra. Lilian Roko por su dedicación, quien con sus conocimientos, su experiencia y su paciencia, ha posibilitado que pueda terminar mis estudios con éxito.

Al CP Ricardo Canteros por su orientación, asesoramiento, colaboración y por brindar material para la elaboración del presente trabajo.

Especialmente, a la CP Susana Cáceres, quien me incentivó a seguir estudiando, a valorar la docencia y la investigación.

Por último, y no por ello menos importante, quiero agradecer a mis amigos y compañeros que participaron directa o indirectamente, leyendo, opinando, teniéndome paciencia, dando ánimo, acompañando en los momentos de desesperación y en los momentos de felicidad.

A todos, Muchas Gracias!

Cra. López Gabriela Victoria

SÍNTESIS:

El presente trabajo "LA AUDITORIA FISCAL PÚBLICA Y SU RELACIÓN CON AUDITORIA PRIVADA" corresponde a la carrera de post- grado "Especialización en Contabilidad Superior y Auditoría" que se dicta en la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad Nacional de Misiones. Desarrollado por la Contadora Pública Nacional López Gabriela Victoria y la tutora orientadora es RoKo Lilian María Yolanda Doctora en ciencias Jurídicas, Docente Investigadora Categoría III, Profesora titular Regular en Facultad de Ciencias económicas y es funcionaria de la Dirección General de Rentas.

Se aborda la temática de la Auditoria fiscal pública, su implicancia, relación e importancia en la determinación y percepción de las rentas públicas. Identificando sus diferencias y similitudes con respecto a la Auditoria Fiscal Privada, desde una óptica contable.

Se pretende con el presente, evidenciar que una auditoria fiscal publica no es sustancialmente diferente a la realizada en el ámbito privado.

Se considera que el tema es de estricta actualidad e incumbencia del contador público, y se aspira revalorizar el rol social y ético que debe cumplir sobre el mismo.

ABSTRACT:

The present work entitled "THE PUBLIC TAX AUDIT AND ITS RELATIONSHIP WITH PRIVATE AUDIT" corresponds to the post-graduate career "Specialization in Advanced Accounting and Auditing" that is dictated at the Faculty of Economics Sciences of the National University of Misiones. This work was done by the National Public Accountant Gabriela Victoria López and

her tutor guidance was RoKo Lilian Maria Yolanda She is Doctor in Legal Sciences, Professor Researcher Category III, Regular Professor at Faculty of Economics Sciences and she is an officer of the General Administration Revenue.

The addressed topics were: the public tax audit and its implications, the relationship and importance in the assessment and understanding of public revenue. Coupled with the detection of difference and similarity with Private Tax Audit and following an accounting perspective.

The main aim of this work was demonstrate that public tax audit is not substantially different from that carried in a private field.

The issue of this work is a current topic of the public accountant competency, and is expected that increase the value of social and ethical role that should achieve.

PREFACIO:

La razón del tema del trabajo tiene su origen en el punto de unión de los conocimientos, experiencias y saberes de los campos laborales en que trabajo: como docente auxiliar en la Cátedra de Contabilidad Básica en la Facultad de Ciencias Económicas y por otro lado, como funcionaria en Dirección General de Rentas de la provincia de Misiones.

El papel del auditor en el ámbito fiscal, es un tema controvertido y para mí un atractivo más a la hora de elegirlo como eje central del presente trabajo. Se pretende fundamentar que, independientemente del ámbito en la cual se realiza (privado o publico), no deben ser considerados como polos opuestos totalmente.

INDICE:

AGRADECIMIENTOS	I
SÍNTESIS	II
ABSTRACT	II
PREFACIO	III
INDICE	IV
I. INTRODUCCION	1
II. ANTECEDENTES Y FORMULACION DEL PROBLEMA.....	5
III. MARCO TEÓRICO PRELIMINAR	6
IV. OBJETIVOS	7
V. HIPOTESIS	8
VI. ESTRATEGIA METODOLOGICA GENERAL Y TECNICAS DE INVESTIGACION.....	8
VII. DESARROLLO :	

Capitulo 1 **AUDITORIA FISCAL PÚBLICA.**

1.1. Concepto.....	10
1.2. Clasificación.....	11
1.3. Fundamentación de su existencia.....	12
1.4. Función.....	13
1.5. Facultades.....	13
1.6. Alcance.....	14

Capitulo 2 **SUBPROCESOS DE LA AUDITORIA FISCAL PUBLICA**

2.1 Subproceso de Obtención, análisis y gestión de la información con trascendencia tributaria.

2.1.a) Su importancia.....	16
2.1.b) Fuentes de Información.....	17
2.1.c) Mecanismos de Obtención.....	18
2.1.d) Análisis y gestión de la Información.....	20

2.2	Subproceso de Selección de los contribuyentes a verificar.	
2.2.a)	Su Trascendencia.....	22
2.2.b)	Métodos de Selección	23
2.3	Subproceso de Inspección Fiscal	
2.3.a)	Concepto y alcance.....	24
2.3.b)	Clasificación de las actuaciones de inspección	25
Capitulo 3 METODOLOGÍA DE LA AUDITORIA FISCAL PÚBLICA:		
3.1.	Obtención y documentación de la evidencia.....	28
3.2.	Contrastación de la evidencia.....	31
3.3.	Conclusión de la auditoria.....	33
3.4.	Documentación de las actuaciones.....	35
Capitulo 4 Relaciones entre AUDITORIA FISCAL PUBLICA Y AUDITORIA FISCAL PRIVADA		
4.1.	Sus principales Distinciones.....	39
4.2.	Sus principales Semejanzas.....	45
VIII.	CONCLUSIONES.....	50
IX.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	54

I) INTRODUCCIÓN.

La importancia de las Rentas Públicas para la existencia y funcionamiento de un país, ha sido resaltada desde antaño.

En el Libro "El Federalista" (1994,119)¹, se expresó: "El dinero está considerado, como principio vital del cuerpo político, y como tal sostiene su vida y movimiento y lo capacita para cumplir sus funciones más esenciales. Por consiguiente, una facultad perfecta de allegarse con normalidad y suficiencia los fondos necesarios, hasta donde los recursos de la comunidad lo permitan, debe ser considerada como un elemento componente indispensable en toda Constitución"

Por su parte, ALBERDI J (1913, 211)² expresó que: "el Tesoro y el gobierno son dos hechos correlativos que se suponen mutuamente. El país que no puede costear su gobierno, no puede existir como Nación independiente, porque no es más el gobierno que el ejercicio de su soberanía por sí mismo. No poder costear su gobierno, es exactamente no tener medios de ejercer su soberanía; es decir, no poder existir independiente, no poder ser libre. Todo país que proclama su independencia a la faz de las naciones, y asume el ejercicio de su propia soberanía, admite la condición de estos hechos, que es tener un gobierno costeadado por él, y tenerlo a todo trance, es decir, sin limitación de medios para costearlo y sostenerlo; por la razón arriba dicha, de que el gobierno es la condición que hace existir el doble hecho de la independencia nacional y el ejercicio de la soberanía delegada en sus poderes públicos. Desconocer este deber, es hollar el juramento de ser independientes

¹ HAMILTON, A. MADISON, J. JAY, J. "El federalista", XXX, Fondo de Cultura Económica, México, 1994, pág. 119.

² ALBERDI J."Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853", en "Organización de la Confederación Argentina", El Ateneo, Madrid, 1913, pág. 211

y libres, es abdicar la libertad y entregar el gobierno del país al extranjero, o a cualquiera que tenga dinero para costearlo. Tasar, limitar de un modo irrevocable la extensión de los sacrificios exigidos por el interés bien entendido de la independencia nacional, es aproximarse de aquel extremo vergonzoso".

Dentro de este contexto, habiéndose señalado la importancia que ostenta la percepción de las Rentas Públicas, se pretende en el presente trabajo, adentrarnos en la temática de la AUDITORIA FISCAL EN EL AMBITO PUBLICO, en cuanto a que, de su correcto accionar y encuadramiento dependerá el correcto ingreso en tiempo y forma de las Rentas Públicas, cuya relevancia, destacamos en los párrafos anteriores.

A modo de introducción, y por ser necesario para adentrarnos en el tema del presente trabajo debe señalarse la magistral definición dada por Giannini³ sobre el concepto de determinación de los tributos: " el acto o la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible), con la consiguiente aplicación del tipo gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente"

En efecto, como lo señala Giuliani⁴ la norma tributaria abstracta (ley en sentido formal) establece el presupuesto hipotético generador de la sujeción al tributo; no obstante tal supuesto debe adaptarse a la situación particular y concreta de cada sujeto pasivo, a ese proceso se le denomina determinación de la obligación tributaria. Se puede definir, como la forma de concretar la

³ Citado por SAINZ DE BUJANDA F. "Nacimiento de la Obligación Tributaria, Hacienda y Derecho", Madrid, Instituto de Estudios Políticos, IV, 1966, pag. 39.

⁴ GIULIANI FONROUGE, C. "Derecho Financiero", Buenos Aires, Depalma, 3a. Edición, Volumen 1, 1984, pag. 451.

indeterminación genérica y abstracta de la norma tributaria, para aplicarla a la situación particular de cada sujeto pasivo ⁵.

Por tal razón, Sainz de Bujanda⁶ expresa que: la actividad administrativa dirigida a la actuación, en concreto, de las normas legales tributarias ha de situarse, dentro de la ordenación jurídica del tributo, en un plano secundario o instrumental:

1º. Porque dicha actividad puede ser innecesaria, y, en todo caso, ha de quedar reducida a aspectos accesorios y formales del cumplimiento de las obligaciones, y 2º. Porque, a través de la misma, no puede modificarse el nacimiento, el contenido ni la extinción de las obligaciones tributarias, aspectos sustantivos que han de venir predeterminados por la ley, en aquellos ordenamientos positivos en que rija el principio constitucional de legalidad tributaria".

La forma por medio de la cual, en la mayoría de los países del mundo, el procedimiento determinativo tributario, implicó que las diferentes Administraciones Tributarias: -Nacional, Provincial y Municipal- cuenten con instrumentos y herramientas para constatar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por tal motivo, se les asignan facultades y atribuciones para la obtención de información con implicancia e incidencia tributaria, tanto para con contribuyentes, como para otros responsables y terceros que son precisados en la normativa de aplicación.

Como señala Valdez Costa (1992,14)⁷ "...en los cometidos de control (la administración) actúa con amplias facultades de investigación y fiscalización –

⁵ MARTIN J. y RODRIGUEZ USE G., "Derecho Tributario Procesal", Buenos Aires, Depalma, 1987, pag. 53.

⁶ SAINZ DE BUJANDA F. "Nacimiento de la Obligación Tributaria, Hacienda y Derecho", Madrid, Instituto de Estudios Políticos, IV, 1966, pag. 142.

⁷ VALDEZ, Costa, R "Instituciones de Derecho Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 14

como lo reconoce la doctrina y el derecho comparado- utilizando potestades de derecho público, diferentes de los derechos de los acreedores de derecho privado, en la medida en que el ordenamiento jurídico se las ha concedido y a los solos efectos de asegurar el cumplimiento de las obligaciones legales preexistentes, que son, como dice Sainz de Bujanda, los presupuestos legitimadores del ejercicio de las potestades”

Considerado que el tema elegido ostenta una gran importancia para el rol profesional, del Contador Público, porque es incumbencia directa de éstos profesionales, el cálculo de los tributos debiendo promover el cumplimiento de la obligación tributaria, como también la de deducir los recursos previstos en la normativa, cuando consideran que la actividad desplegada por el Fisco, no se ajusta a derecho.

Atendiendo a la reglamentación establecida en la presente especialización, y teniendo en cuenta el límite de sesenta carillas asignado a la extensión del trabajo, se ha procedido a:

- Establecer una definición de auditoría fiscal pública dentro del área fiscal, en sus aspectos mas característicos que la diferencian de la realizada en el ámbito privado: su función, sus facultades, la relevancia de la información obtenida, sus fuentes y formas de captación y control, entre otros.
- Analizar los diferentes aspectos y vicisitudes por las que atraviesa una auditoría fiscal pública, exponiendo aquellos subprocesos que se encuentran comprendidos en ella y que son asimilables a la privada.

- Definir las diferentes fases o etapas de la metodología de la auditoría fiscal donde se encuentran puntos de contactos entre la auditoría fiscal pública y privada.
- Vincular las relaciones entre la Auditoría fiscal pública y privada, detallando las principales diferencias y semejanzas relevadas.
- Finalmente, se procede a efectuar las conclusiones.

II) ANTECEDENTES Y FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.

Los principios de administración financiera, y lo atinente a la determinación de las Rentas Públicas, emergen de la Constitución Nacional y las Provinciales, dictadas en su consecuencia.

Por tal razón, y en lo referido a la materia en estudio, es imprescindible que toda la actividad concreta de inspección, comprobación y auditoría de administración tributaria, sea eficaz y se enmarque dentro de los principios y normas jurídicas-contables vigentes.

Surgen así las siguientes preguntas:

¿En qué se asemejan y diferencian la auditoría fiscal pública y la privada?

¿Cuáles son los medios y herramientas más eficaces, tendientes a una correcta determinación tributaria en tiempo y forma?

¿Cuáles son los puntos de conexión entre ambas auditorías?

¿Qué elementos pueden aportarse desde la praxis pública y la privada?

III) MARCO TEORICO PRELIMIMAR.

El término auditoría fiscal o auditoría tributaria, no tiene una definición en el diccionario de la Lengua Española. Muchos lo utilizan dentro del ámbito o estamento del derecho público como sinónimo de INSPECCION TRIBUTARIA O FISCAL.

En el campo del derecho privado puede ser considerada como una actividad llevada a cabo por un auditor financiero, en una auditoría de Estados contables.

Afirma la doctrina que "en países latinoamericanos como Argentina, Brasil, Méjico, Costa Rica, Chile, etc el término Auditoría Fiscal es entendido como sinónimo de inspección fiscal, y no como una parte de la auditoría financiera o externa"⁸.

Según Grampert (2002, 1)⁹: "Una auditoría fiscal es un examen de si el contribuyente ha valorado y declarado su deuda tributaria y ha cumplido otras obligaciones de acuerdo con las leyes tributarias y el sistema fiscal en general."

Por su parte se ha expresado que: "La auditoría fiscal es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones y hechos relacionados con actos y acontecimientos de carácter tributario, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas; ello implica verificar la razonabilidad con que la entidad ha contabilizado las operaciones económicas resultantes de sus relaciones con la hacienda pública –su grado de adecuación con Principios y Normas Contables Generalmente Aceptados–

⁸ Pablo Arenas del Buey Torres "Auditoría Fiscal: concepto y metodología en Instituto de Estudios Fiscales, 2001. en www.ief.es/documentos/recursos/libros/Investigaciones/inves2003_09

⁹ GRAMPERT, M. (2002): "Tax Audit". Dirección URL: <http://www.worldbank.org>.

debiendo para ello investigar si se han presentado las declaraciones tributarias oportunas, y si se han realizado de una forma razonable con arreglo a las normas fiscales de aplicación.”¹⁰

Sobre la base de las definiciones expresadas es necesario consignar en el marco teórico su naturaleza de PROCESO ARTICULADO Y REGLADO, atendiendo a las particularidades y facetas (pública y privada) y su incidencia en la percepción de las rentas públicas.

IV) OBJETIVOS.

El presente trabajo tiene como objetivos:

- Resaltar la importancia y valor que ostenta la auditoría fiscal pública dentro de un sistema tributario. Delimitar el concepto de auditoría fiscal y la clasificación realizada por la doctrina.
- Caracterizar a la auditoría fiscal pública, en sus aspectos mas distintivos respecto a la realizada en el ámbito privado: sus facultades, la relevancia de la información obtenida, sus fuentes, y formas de captación y control, etc.
- Identificar parámetros de actuación en el marco de la auditoría fiscal, describiendo subprocesos que se encuentran comprendidos en la Auditoría fiscal pública.
- Determinar y resaltar las diferentes fases o etapas de la metodología de la auditoría fiscal donde se encuentran puntos de contactos entre la auditoría fiscal pública y la auditoría fiscal privada.

¹⁰ ob. Cita 8.-

- Contrastar y analizar las relaciones entre la Auditoría fiscal pública y privada, detallando las principales diferencias y semejanzas relevadas.
- Concluir sobre aspectos formales y sustanciales a tener en cuenta en las auditorías fiscales públicas, de modo tal que constituya un procedimiento eficiente a los efectos de la determinación y percepción de las Rentas Públicas.

V) HIPOTESIS.

El perjuicio social causado por la evasión impositiva amerita la necesidad de agilizar los procedimientos tendientes a la percepción de las rentas públicas. En tal sentido, la implementación de una adecuada auditoría fiscal, donde estén debidamente resguardados los derechos y deberes del Fisco y de los contribuyentes, en un marco de respeto al ordenamiento jurídico, importará dotar al Estado –en todos sus estamentos- de los recursos necesarios para que pueda dar adecuado cumplimiento con las funciones que constitucionalmente le han sido asignadas.

VI) ESTRATEGIA METODOLOGICA GENERAL Y TECNICAS DE INVESTIGACION

Como en todo proceso de investigación, se ha adoptado una metodología a fin de sustentar la hipótesis de trabajo señalada precedentemente.

Teniendo en cuenta el marco teórico preliminar expuesto, y en consideración al rol del profesional en ciencias económicas, y a su vez, la labor que presto en un Organismo de Recaudación Tributaria informo:

- He relevado el material bibliográfico existente, sobre el que debo expresar que no es abundante.

- He procedido a analizar dicho material y los he confrontado con los antecedentes obtenidos a través de la práctica diaria y la experiencia profesional y docente que ostento.

-He concluido, atendiendo a la documental analizada y confrontada, relacionando las principales cuestiones que se encuentran comprendidas o enlazadas en el tema, brindando las conclusiones que estimo pertinentes.

VII) DESARROLLO.

La auditoría fiscal puede ser analizada desde dos ópticas: las actuaciones realizada por auditores privados o por la inspección tributaria. En el presente trabajo se trata resumidamente de estudiar la vertiente pública en aquellos aspectos que la distinguen de la privada. Recogiendo en la última parte del presente, las principales diferencias y coincidencias de los ámbitos privado y público.

Capítulo 1: AUDITORIA FISCAL PÚBLICA

1.1. Concepto de Auditoría fiscal:

Existen diferentes significados atribuidos al término *auditoría fiscal* o *auditoría tributaria*, según el campo de actuación o sujeto que realiza la auditoría.

Dentro del marco general de la auditoría financiera privada, se puede entender la auditoría fiscal como una parte integrante del informe de auditoría financiera (tratada como una área más dentro de la actuación), o como auditoría parcial, limitada o independiente, es decir, con sentido y alcance propio.

En cambio, dentro del ámbito del derecho público, se aplica el término de Auditoría fiscal como un sinónimo de *inspección fiscal*.

Como señala Arenas del Buey Torres, se observa que en países latinoamericanos como Argentina, Brasil, Chile, Mexico, etc., el término *auditoría fiscal* es entendido más como un sinónimo de *inspección fiscal* que como una parte de la auditoría financiera o externa, aunque se utiliza indistintamente para ambos significados. En cambio, en países de habla inglesa así como también del centro y norte de Europa, el término "tax audit" es utilizado casi exclusivamente para referirse a la comprobación por parte de funcionarios públicos de bases y hechos imposables.

No obstante esta discrepancia en la utilización del término, al analizar el concepto de Auditoría Fiscal como un "proceso sistemático", se observa que dicha acepción es aplicable tanto al campo privado como público.

En ese sentido, uno de los objetivos del presente trabajo es reconocer que el PROCESO es similar en ambos ámbitos, ya que la labor a desarrollar se encuentra planificada, sujeta al cumplimiento de normas, y ese proceso permite obtener y evaluar evidencias que luego son volcadas en un informe final que se da a conocer.

Entre los diferentes conceptos relevados, se considera apropiado al presente trabajo el propuesto por Grampert (2002, 1): "Una auditoría fiscal es un examen de si el contribuyente ha valorado y declarado su deuda tributaria y ha cumplido otras obligaciones de acuerdo con las leyes tributarias y el sistema fiscal en general¹¹."

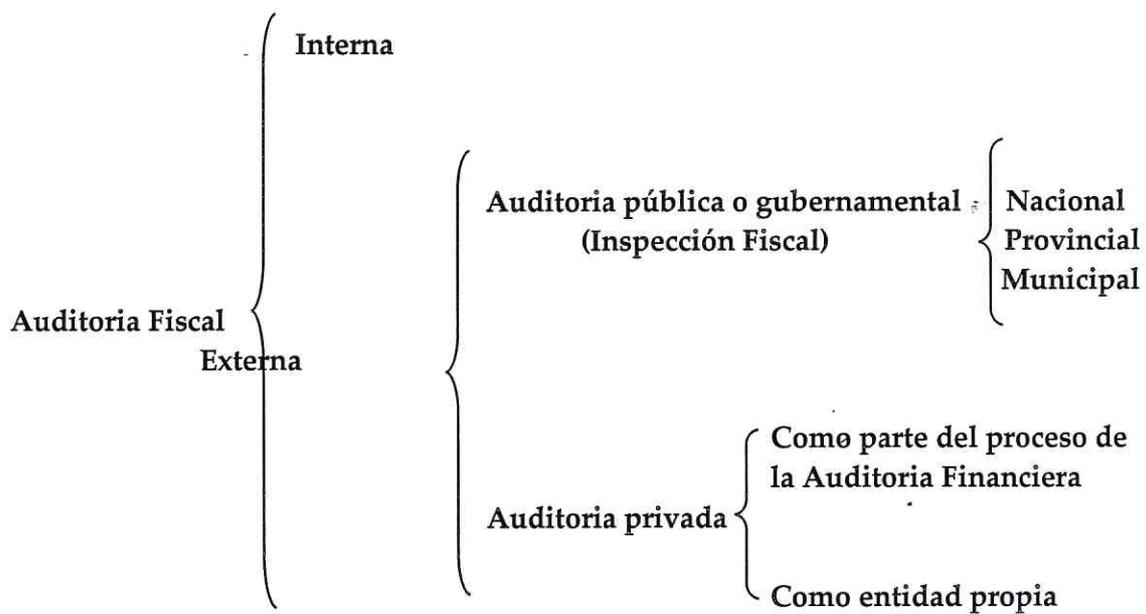
Para una mejor comprensión respecto a las distintas facetas que posee la auditoría fiscal, resulta necesario relevar su clasificación a fin de encuadrar correctamente dentro de ella a la auditoría fiscal pública, objeto del presente trabajo.

1.2 Clasificación de Auditoría fiscal:

La clasificación propuesta por Urias (1989, 508-510)¹² para la auditoría fiscal viene dada en función de la persona que lleva a cabo la misma y de acuerdo con la independencia de dicha persona y de los objetivos que persigue. En este sentido, se distingue entre auditoría fiscal interna y externa y, dentro de ésta, la inspección fiscal realizada por funcionarios públicos y los auditores de cuentas (privado), ya sea como componente de la auditoría general de cuentas o como trabajo con una entidad independiente en sí mismo.

¹¹ GRAMPERT, M. (2002): "Tax Audit". Dirección URL: <http://www.worldbank.org>.

¹² URÍAS VALIENTE, J. (1989): "Propuesta de una división de la auditoría". *Técnica Contable*, núm. 492, diciembre, p 505-510 y 538.



Este trabajo centra su interés en la *Auditoría fiscal externa*, y dentro de ésta, la vertiente pública circunscribiendo el análisis a nivel provincial. A continuación se trata de profundizar en los aspectos más relevantes de esta rama.

1.3 Fundamentación de su existencia:

La sociedad tiene el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo a su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo basado en los principios de igualdad, proporcionalidad y progresividad. Esa imposición se encuentra fundada en el interés público donde cada habitante tiene el deber de contribuir de acuerdo a sus posibilidades al bienestar común y el correlativo derecho de participar de sus beneficios¹³.

El ideal sería lograr el cumplimiento voluntario y oportuno de las obligaciones tributarias, de forma tal que el ente recaudador estaría cumpliendo

¹³ Preceptos contenidos en la CONSTITUCION PROVINCIAL DE MISIONES, Art. 9 y 71

su cometido: Recaudar. Sin embargo, el establecimiento de un impuesto supone siempre para quien lo paga una disminución de sus ingresos y por tanto un deterioro de su poder adquisitivo, provocando cierta aversión a contribuir.

Por ello se requiere de la actividad de Auditoría Fiscal de la administración tributaria a fin de hacer efectivo el cumplimiento de ese deber.

1.4 La función de la Auditoría tributaria o Fiscal

Es una función administrativa que a través de un conjunto de acciones y tareas, determina si los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales y en caso de incumplimientos procede a la determinación de los impuestos omitidos y a la aplicación de las sanciones que correspondan.

Ese conjunto de tareas y acciones incluyen la investigación, comprobación y el control de cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de beneficios como exenciones, no gravabilidad u otros beneficios tributarios.

Por ello, se puede afirmar que se trata de una auditoría con enfoque en los campos de verificación, de legalidad y de cumplimiento.

1.5 Facultades de la Auditoría Fiscal

La Auditoría Fiscal Pública, se destaca por la amplitud de facultades atribuidas por la normativa, con el fin de determinar la obligación tributaria y de ejercer la facultad sancionadora por el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Estas facultades se encuentran sustentadas en dos argumentos

principales: el primero es que generalmente el Estado desconoce la existencia de hechos generadores por lo cual depende de la información suministrada por los mismos contribuyentes; y el otro argumento se fundamenta en los altos niveles de evasión.

En este sentido, Sevilla (1994)¹⁴ precisa "Sólo un diseño normativo adecuado permitirá obtener todas las potencialidades que cabe derivar de una Administración Tributaria integrada; en cambio, un diseño inadecuado propenderá a generar y trasladar costes sobre algunas o varias de las etapas del proceso de gestión tributaria".

La Facultad que posee la Administración tributaria de obtener información con trascendencia tributaria, es un factor importante y punto de partida como actividad previa para el desenvolvimiento de todos los demás subprocesos. Coincidiendo con lo expresado por Klaus (2002)¹⁵ "Cualquier restricción normativa, tanto en lo relativo a las fuentes de información, como en lo referente a las posibilidades de comprobación, supone un freno importante a la labor de la Administración Tributaria".

1.6 Alcance de la Auditoría Fiscal Pública:

La auditoría fiscal comprende todas las actuaciones tendientes a la verificación de si los obligados tributarios han efectuado las correspondientes declaraciones tributarias y, en caso positivo, si se han cumplimentado de una manera correcta.

¹⁴ SEVILLA SEGURA J. "La integración de la Administración del sistema tributario", Asamblea General del CIAT - Quito 1994

¹⁵ KLAUS TIPKE "Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes" IEF 2002

Dentro de ella, podemos identificar distintas actuaciones o subprocesos: uno de ellos consiste en la obtención de información con trascendencia tributaria, tanto interna como externa, su análisis y estudio comparativo. Otro subproceso es la selección de los contribuyentes a verificar² con mayor profundidad y el otro subproceso es la Inspección propiamente dicha.

Cabe destacar que en la Auditoría Fiscal pública tienen lugar posteriormente a la conclusión de la inspección otros procedimientos. Por ejemplo, las actuaciones ante los recursos presentados por los contribuyentes (reconsideración, apelación, queja, nulidad, etc); también el proceso Judicial de cobro, entre otros. Los cuales no han sido incluidos en el presente trabajo ya que son propios de la Administración Tributaria y exceden a las actuaciones de "auditoría" objeto de análisis.

Teniendo en consideración el alcance señalado ut-supra, se procede a describir cada subproceso en forma abreviada en el siguiente capítulo.

2.1 Subproceso: Obtención, análisis y gestión de información con trascendencia tributaria

2.1.a) La importancia de contar con información

No cabe lugar a duda que la información es la base para un control tributario efectivo y considerando que las administraciones tributarias tienen volúmenes crecientes de informaciones, resulta necesario organizarlas y utilizarlas adecuadamente, recurriendo para ello a la tecnología informática.

Esa Tecnología informática permite la realización de los llamados controles masivos, los cuales según Monreal (2001, 2)¹⁶ "constituyen el procedimiento idóneo para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por el conjunto de los contribuyentes, sin perjuicio de la existencia de controles selectivos que permitan la revisión en profundidad del grado de cumplimiento de sus obligaciones por determinados contribuyentes de riesgo".

Asimismo, posibilita diseñar programas para la detección y determinación del riesgo, logrando mejorar la eficiencia de los procesos de control fiscal, así como también la velocidad y fidelidad del procesamiento.

Resulta importante destacar que si estas informaciones no han sido utilizadas eficientemente, y los sistemas de información no permiten realizar los cruces o no cuentan con mecanismos de validación de datos, provocaran que las investigaciones para verificar la existencia de hechos imposables

¹⁶ MONREAL LASHERAS, A. (2001): "Los controles masivos del cumplimiento tributario". La función de fiscalización de la Administración Tributaria y el control de la evasión, 35 Asamblea General del CIAT, Santiago de Chile, Chile, abril.

efectivamente realizados y desconocidos por el fisco, sean mas débiles por la carencia de evidencias contundentes que permitan determinar el impuesto omitido por el contribuyente.

2.1.b) Fuentes de Información:

Se denominan fuentes de información a los diversos orígenes de documentos que contienen datos útiles para satisfacer una demanda de información o conocimiento. Conocer, distinguir y seleccionar las fuentes de información adecuadas para el trabajo que se está realizando es parte del proceso de auditoria. Entre ellas podemos identificar como fuentes:

✓ **Las declaraciones presentadas por los propios contribuyentes**, por cada uno de los diferentes impuestos y regímenes de retención, percepción. Las presentaciones y pagos se realizan con diferente periodicidad, se trasladan créditos de un periodo a otro, realizando pagos a cuenta, acreditando a un impuesto el pago realizado en otro, solicitando reclamos, deducciones, devoluciones, facilidades de pago, etc. Donde cda uno de estos contribuyentes va percibiendo distintamente el riesgo que involucra las acciones de control.

✓ La documentación aportada por los contribuyentes en el curso de las actuaciones de inspección.

✓ **Las declaraciones informativas relativas a operaciones con terceros**, que son presentadas por los llamados "Agentes de información", es decir, aquellos a los que formalmente se les ha asignado tal carácter, por vía legal o reglamentaria, del resto de contribuyentes.

Como menciona Alberto Sorondo¹⁷: *“Son como aquellos terceros, extraños a una relación tributaria, que en razón del ejercicio de un cargo, función o actividad, se encuentran obligados a suministrar a la Administración Tributaria determinada, información que puede tener incidencia en la determinación de impuestos de otro contribuyente, dentro del plazo, forma y modalidad que al efecto determine la autoridad fiscal”* En función de lo que establece la ley, se debe determinar las personas o entidades tanto públicas como privadas, que tienen el carácter de agentes de información, cuáles son las obligaciones formales que deben cumplir, y para el caso de incumplimiento, las sanciones a ser aplicadas.

✓ **La información suministrada por otras Administraciones públicas y privadas** a través de acuerdos bilaterales o multilaterales de intercambio de información plasmados en instrumentos jurídicos. Existen, sin embargo, algunos límites al intercambio como ser la ausencia de reciprocidad, o por el secreto profesional, bancario, etc.

✓ La información recibida mediante **requerimientos individualizados**.

✓ Otra fuente de información es la observación de la realidad, es decir, observando las actividades y procesos, lo que llamamos **“Observación in situ”**.

2.1.c) Mecanismos para la obtención de las informaciones

Son aquellos medios por los cuales se accede a las informaciones. Arenas del Buey Torres señala como mecanismos el suministro y la captación,

¹⁷ SORONDO ALBERTO “La información de terceros para el mejoramiento de la gestión tributaria” Revista No. 17/Octubre 1998

y López Martínez introduce el de obtención directa, los cuales se describen a continuación:

Por Suministro: las informaciones provienen de la grabación de los datos contenidos en las declaraciones presentadas con carácter general por los obligados tributarios, ya sea que se refieran exclusivamente a sí mismos o bien a sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceras personas, tratándose siempre de datos con trascendencia tributaria. En la información por suministro, la Administración espera que se le proporcionen los datos, de manera que si no sucede así, exige el cumplimiento de la norma que ha establecido tal obligación con carácter general.

Por captación: son aquellos que han pasado a formar parte de la Base de Datos, como consecuencia de una previa labor de obtención por parte de la administración respecto de información sobre terceras personas. Esta información se obtiene a través de requerimientos individualizados a diversa fuentes, ya sea con carácter previo o simultáneo a la realización de actuaciones de comprobación e investigación sobre un determinado contribuyente.

La obtención directa: López Martínez (1992)¹⁸ identifica este mecanismo de obtención de información que se origina en actuaciones administrativas llevadas a cabo en un procedimiento de fiscalización e investigación, durante el cual, el inspector accede a datos que considera relevantes para un caso concreto o futuro, sobre personas ajenas a quien debe soportar el desarrollo de estas actuaciones.

¹⁸ LÓPEZ MATÍNEZ J. "Los deberes de información tributaria" Ed. IEF Marcial Pons, Madrid 1992

2.1.d) Análisis y gestión de la información:

La información constituye, en buena medida, la base del sistema de control tributario. Por ello, obtenidas las informaciones, las mismas deben ser analizadas, ordenadas, controladas aritmética y formalmente. La lucha contra el fraude se propicia, entre otras vías, cuando se dispone de información relevante para controles masivos o selectivos

Procedimiento de Control para declaraciones periódicas

El cruce informático permite detectar a aquellos contribuyentes que no han presentado la declaración. Este control verifica el mero cumplimiento formal, es decir, si se presenta o no la declaración, por lo que basta con presentarla por una cantidad simbólica para que se considere cumplida la obligación. Éste sería un control formal.

El control material se realiza cruzando el importe del impuesto autodeterminado por el contribuyente (como en el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos) con un nivel de referencia establecido.

Procedimiento de control para declaraciones informativas

De entre las declaraciones informativas se destacan por su importancia en los aspectos de control sobre:

***Percepciones/Retenciones.** Son evidentes las ventajas de la retención en la fuente para la Administración Tributaria. Como destaca Luis Suárez¹⁹:
“Solo el funcionamiento de la retención es una garantía para atacar la evasión,

¹⁹ SUAREZ MALDONADO L. “La información de terceros: Un nuevo camino para la reestructuración de las relaciones Estado-Contribuyente y como herramienta en el control de los tributos” Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Colombia. Segundo Premio del X Concurso de Monografías CIAT/IEF

por razón de facilitar la realización de estudios y cruces entre los agentes retenedores y los beneficiarios de los pagos o abonos sometidos a retención”

***de operaciones con terceros:** mediante las declaraciones informativas la administración obtiene datos que después puede utilizar en la comprobación de declaraciones sustantivas de otros contribuyentes, pues su contenido siempre se refiere a terceras personas.

Se pueden enumerar algunos tipos de control de las declaraciones informativas:

- ✓ El control de coherencia interna, que consiste en el cruce de los datos declarados con los imputados por terceros o por el propio sujeto en otras declaraciones.
- ✓ Los controles establecidos a determinadas partidas de la declaración.
- ✓ El requerimiento a presuntos incumplidores del deber de presentar declaración.
- ✓ El control de las solicitudes de reintegros, para evitar la salida improcedente de recursos.
- ✓ Un último control consiste en detectar a las personas que no han presentado declaración cuando en la base de datos consta información que hace suponer que está obligado a declarar.

La información constituye, en buena medida, la base del sistema de control tributario. Por esta razón, el control eficaz de las declaraciones informativas, principal fuente de suministro de información tributaria sobre

terceras personas, constituye una de las prioridades de las Administraciones Tributarias. Colaboran a disminuir los índices de evasión y de elusión fiscal principalmente en los sectores informales, donde la dificultad radica en la poca capacidad de control sobre éstos, y a los altos costos de realizar un adecuado seguimiento sobre los contribuyentes más pequeños.

Por lo cual, el éxito de las acciones de fiscalización dependerá en gran medida de la información obtenida, la cual debe ser cierta y oportuna para que su uso contribuya a la correcta determinación de la deuda tributaria.

En resumen, se podría decir que el objetivo de éste subproceso consiste en constatar quiénes tienen que declarar, quiénes declaran y quienes no. A su vez, determina si las declaraciones presentadas son aritmética y formalmente correctas. De esta forma, se puede conseguir un mejor aprovechamiento de los servicios de inspección, que, al ser liberados de estas tareas menores, pueden dedicarse a combatir formas más complejas de incumplimiento fiscal, o a regularizar situaciones de una cierta envergadura predeterminada.

2.2 Subproceso: Selección de Contribuyentes para su verificación

2.2.a) Su trascendencia:

Las informaciones contenidas en las bases de datos y su cruzamiento, permiten generar patrones de comportamiento, siendo de gran beneficio para la selección de los contribuyentes que han de ingresar a los programas de seguimiento y control de veracidad.

El actual proceso de selección ya no es considerado solo como un paso previo a la tarea de inspección, sino que se ha reconvertido como un elemento

activo en el proceso de Auditoría Fiscal, ya que incide a que los contribuyentes vinculen la posibilidad de ser auditados con su propia conducta de cumplimiento.

2.2.b) Métodos de Selección

Los contribuyentes pueden seleccionarse de diferentes formas: de acuerdo con el riesgo o la importancia tributaria, las actividades comerciales, los sectores industriales, la periodicidad, el tipo de fraude o abuso a ser combatido, el tipo de impuesto, etc.

En los inicios, las Administraciones tributarias aplicaban métodos de selección de contribuyentes a verificar en base a análisis de ratios, experiencia, ciclos de inspección prefijados, selección al azar, entre otros. Si bien estos métodos siguen siendo utilizados, han evolucionado hacia nuevas técnicas de selección de contribuyentes, basados principalmente en el riesgo individual de cada tipo de contribuyente.

Este tipo de sistemas consisten básicamente en establecer parámetros sobre el riesgo potencial de cada contribuyente, graduándose en base a ciertos atributos previamente definidos, de forma que sea posible deducir de forma estadística qué colectivos de contribuyentes pueden producir mayor perjuicio a la hacienda pública.

El principio básico es que la administración tributaria prestará más atención a una entidad si es de gran importancia fiscal y su comportamiento es malo.

Por razones de espacio, no se pretende recoger la descripción de los distintos métodos aplicables. Se sugiere los métodos descritos por Alink M. (2001)²⁰ o por Orellana, M (2010)²¹.

En suma, los métodos de selección antes mencionadas no sustituyen las acciones de fiscalización, pero permiten obtener valiosos insumos que permiten asegurar que éstas sean realmente efectivas.

2.3 Subproceso de Inspección Fiscal:

2.3.a) Concepto y alcance:

La inspección fiscal es el principal pero no el único elemento de la auditoría fiscal pública, pues existe otros elementos o subprocesos que fueron caracterizados precedentemente. En este sentido, el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias realizadas internamente en la Administración Tributaria, debe completarse por un sistema de comprobación en profundidad para aquellos contribuyentes que hayan sido seleccionados para verificar.

La inspección, esencialmente, está dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y a constatar la veracidad de sus declaraciones, incluyendo el descubrimiento de actividades ocultadas o no declaradas. Esa actividad investigadora conducirá a obtener las pruebas de si el contribuyente ha defraudado al Fisco y a determinar en qué cuantía.

²⁰ ALINK, M. H. J. (2001): "El análisis de riesgo como instrumento de orientación de la fiscalización". Apud 35ª Asamblea General del CIAT, *La función de fiscalización de la administración tributaria y el control de evasión*. Santiago de Chile, Chile, 2-5 de abril.

²¹ ORELLANA, E. M.M. (2010) "La captación y procesamiento de la información de terceros. Fuentes y alianzas estratégicas de la Administración Tributaria con entidades públicas y privadas" Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF VOL. N° 29- Julio 2010, pag.43-63.

Al contribuyente no se le exige que aporte la difícil prueba de su inocencia. Sin embargo, se le impone el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación. En ese sentido, corresponde a la Administración Tributaria, la prueba de los hechos y actos del contribuyente, de los que concluye la existencia de la obligación tributaria.

Una buena parte de la actividad desarrollada por la inspección se materializa en la investigación y comprobación de los hechos y bases imponibles de los distintos impuestos. Siendo la **investigación** la actividad encaminada a conocer situaciones ignoradas por la administración que puedan dar lugar a hechos imponibles, mientras que la **comprobación** es la actividad consistente en la verificación de la información con la que ya cuenta la administración, con el fin de determinar si la liquidación de los impuestos se ha realizado conforme a las normas que lo rigen.

La Comprobación e investigación implica verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, ya sea con carácter general o parcial, comprobando la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias de cualquier naturaleza declarados por los contribuyentes. Además, investigar la posible existencia de elementos de hecho con trascendencia tributaria que sean ignorados total o parcialmente por la administración.

2.3.b) Clasificación de las Actuaciones Inspectoras:

Resulta de interés para el presente trabajo, definir los distintos tipos de actuaciones inspectoras, ya que de las mismas se podrá determinar el “alcance” de las actuaciones. En primer lugar, se puede distinguir las actuaciones de carácter general y de carácter parcial.

Son de carácter general cuando tienen por objeto la verificación de la totalidad de la situación tributaria del sujeto pasivo u obligado tributario, en relación con cualquiera de los tributos y deberes formales o de colaboración que le afecten dentro de los límites determinados por la competencia del órgano cuyos funcionarios realizan las correspondientes actuaciones, los ejercicios o períodos a que se extienda la actuación, y la prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación y la acción para imponer sanciones .

Son de carácter parcial cuando se refieren sólo a uno o varios de los tributos o deberes que afectan al sujeto pasivo u obligado tributario, o a hechos imposables determinados, o cuando de cualquier otro modo se circunscribe su objeto a límites más reducidos de los correspondientes a una comprobación general.

Una variante de la verificación parcial es la denominada **comprobación abreviada**, la cual puede efectuarse cuando la Inspección la realiza utilizando únicamente los datos o antecedentes que obren ya en poder de la administración tributaria, o cuando simplemente se constate la existencia de un débito tributario vencido y no auto-liquidado e ingresado en su totalidad en los plazos reglamentarios, del sujeto pasivo o retenedor.

Una vez iniciadas las actuaciones de carácter general pueden limitar su objeto y convertirse en actuaciones de carácter parcial, e igualmente, las iniciadas con carácter parcial, pueden ampliar su ámbito y convertirse en actuaciones de carácter general.

Otra clasificación responde al enfoque dado, en cuyo caso pueden ser formales o sustanciales.

Las Formales, donde el control consiste en constatar el correcto cumplimiento cualitativo y cuantitativo de las obligaciones tributarias vencidas por impuestos, cuya fiscalización se encuentre a cargo de la Dirección y por las que el sujeto resulte responsable, vigilando si existen omisiones de pagos en tiempo y forma, falta de presentaciones de declaraciones juradas o incumplimiento de otros deberes de carácter formal, confrontando los registros de ingresos y la documentación respaldatoria con los comprobantes de pago.

En todos los casos, el actuante debe poner en conocimiento de sus superiores inmediatos aquellas circunstancias o indicios detectados que aconsejen ampliar la verificación a otras actividades, impuestos, responsables o cambiar el plan de trabajo o en su caso, el cargo y la instrucción original, si el interés fiscal presunto es relevante.

Las Sustanciales (mucho mas relevantes), tienen por objetivo comprobar si las operaciones registradas son las reales, si se corresponden con las actividades gravadas y si los resultados (montos imposables y alícuotas) determinados sobre tales bases son los correctos. La comprobación de la corrección de los resultados normalmente se realizan de acuerdo con las correspondientes normas técnicas de auditoría fiscal, para lo cual serán factores importantes el nivel de conocimientos, la capacidad de análisis y la preparación técnica del actuante.

Capítulo 3: METODOLOGÍA DE LA AUDITORIA FISCAL PÚBLICA:

En el caso de la auditoría fiscal pública, es decir, la realizada por funcionarios del estado con el fin de comprobar si los contribuyentes han cumplido sus obligaciones fiscales, se pueden establecer las distintas fases que atraviesa las cuales se asimilan a la auditoría fiscal privada. A continuación en forma abreviada, se puntualiza las tareas a realizar en cada una de ellas²²

3.1. Obtención y Documentación de la Evidencia

Fase 1- Tareas preliminares: incluye entre otras, la recopilación de datos del contribuyentes obrantes en la administración o requeridos a terceros (privados o públicos), revisión analítica preliminar, análisis de riesgo sobre la base de datos recopilados y la revisión preliminar, análisis de la consistencia entre los datos fiscales declarados por el contribuyente y por terceros (agentes de retenciones, percepciones, de información), verificar el alcance del cargo de actuación fiscal, etc.

Fase 2- Planificación del trabajo: programar los procedimientos de auditoría (en relación costo-beneficio), comprensión de su casuística fiscal, notificación al contribuyente de la apertura de la verificación, su alcance, requerimiento de documentación (se interrumpe la prescripción fiscal), acta cuestionario, etc.

Fase 3- Desarrollo del programa de Auditoria: realización de pruebas de cumplimiento o control y ejecución de pruebas sustantivas: método de las conciliaciones globales, confirmaciones con terceros, etc. Comparación de la

²² Al respecto, resulta de interés el extenso trabajo presentado: INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (1996): *Tax Auditing Handbook: a Dutch Perspective*. IBFD Publications BV, Amsterdam, The Netherlands.

información obtenida con la de bases de datos. Ajustes al programa de auditoría de ser necesarios, etc.

Fase 4- Documentación de la evidencia y obtención de conclusiones preliminares: Se documenta a través de la descripción cuidadosa y clara del trabajo realizado, problemas planteados, conclusiones obtenidas del procedimiento realizado, referencias cruzadas a otros papeles de trabajo, explicación sintética de la causa del ajuste, conciliación de diferencias, datos obtenidos de los registros de la entidad, confirmaciones de terceros, manifestaciones del contribuyente, etc.

Antes de continuar con las siguientes fases, deviene necesario exponer algunas consideraciones al respecto, que facilitaran la comprensión del último capítulo.

Al inicio de éste proceso, el auditor al preparar el programa de auditoría, procede a un análisis de riesgo adicional al realizado en el proceso de selección de contribuyente, realizando una estimación mas detallada a nivel de la declaración de impuestos individual.

Asimismo, en el proceso de **obtención de evidencia** "prueba de Auditoría", se utiliza varios procedimientos, entre los que cabe destacar el cuestionario fiscal, la realización de pruebas de cumplimiento, el procedimiento de las conciliaciones globales o determinadas confirmaciones verbales o escritas.

Vale la pena señalar que las "técnicas de auditoría" son instrumentos con los cuales el auditor recaba "pruebas de auditoría" (ejemplo de técnicas: comparaciones, cálculos y análisis, solicitar informaciones, verificar los hechos

por medio de documentos externos y/o internos, confirmaciones, estimaciones, pruebas selectivas, observaciones en el sitio, investigación o indagación oral, etc). Las técnicas básicas pueden combinarse y a su vez cada aplicación de una técnica de auditoría dirigida hacia la obtención de la prueba de auditoría se conoce como un “procedimiento de Auditoría”. Del mismo modo, el “enfoque de Auditoría” determina el tipo de procedimientos.

Algunos ejemplos de procedimientos de auditoría fiscal son el de “conciliaciones globales” que completa las conclusiones encontradas en la investigación de hechos imponibles y determina las posibles cuotas a favor de la administración. Otro procedimiento es el de “confirmaciones internas y externas”.

En relación a la **documentación de la evidencia**, toda información relevante que pueda explicar la liquidación practicada, los criterios y procedimientos aplicados y fundamentar la posterior determinación impositiva debe ser volcada en los papeles de trabajo. En ellos se debe indicar los análisis comparativos efectuados, los cálculos aritméticos realizados, que permitan cuantificar las diferencias de montos imponibles declarados y los que deberían haberse declarado, de acuerdo con la documentación analizada y los elementos de juicio considerados en la liquidación, de modo que se configuren en evidencia de la tarea cumplida por el actuante. Los mismos deben servir para: aclarar conceptos, partidas globales, fundamentar conclusiones, elaborar informes, evaluar la actuación del fiscalizador, formular denuncias de carácter penal y solicitar instrucción de sumarios.

3.2 Contrastación de la evidencia:

Fase 5- Evaluación de la evidencia, conclusiones del trabajo y

Supervisión: incluye entre otros, el control de calidad del trabajo por el superior jerárquico, resume los resultados de la auditoria y se forma un juicio, establecimiento de las conclusiones finales y la determinación de la deuda tributaria: cuota, sanciones e intereses.

En ésta instancia resulta necesario distinguir que en el ámbito de la auditoria pública (a diferencia de la privada), en caso de omisión del impuesto se procede a la determinación de la obligación tributaria de oficio.

Como lo señala Orellana (2010)²³, la determinación “es el acto o conjunto de actos realizados por la Administración Tributaria, tendientes a establecer en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo”. “El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación”. Por lo cual, es deber del sujeto activo (Administración Tributaria) ejercer su potestad determinadora.

Determinación sobre Base Cierta y sobre Base Presunta.

El Código Fiscal de la Provincia de Misiones, en su Art. 39, expresa: “La

determinación sobre base cierta corresponderá cuando el contribuyente o

²³ ORELLANA, E. M.M. (2010) “La captación y procesamiento de la información de terceros. Fuentes y alianzas estratégicas de la Administración Tributaria con entidades públicas y privadas” Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF VOL. N° 29- Julio 2010, pag. 4-5

los responsables suministren a la Dirección todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponible²⁴ o cuando este Código u otra Ley establezca taxativamente los hechos y las circunstancias que la Dirección debe tener en cuenta a los fines de la determinación”.

Base Presunta: “En caso contrario corresponderá la determinación sobre base presunta, que se fundará en los hechos y circunstancias conocidas, que por su vinculación o conexión normal con los que este Código o leyes especiales prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular, la existencia y mérito del gravamen. Podrán servir especialmente como indicios el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el movimiento normal del negocio o explotación o el de empresas similares, los gastos generales, los salarios, el alquiler del local y de la casa habitación, los retiros del dueño o socios, la capitalización de un determinado período, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio... Podrá servir como indicio representativo del monto de ventas omitidas, la suma de los depósitos bancarios debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingreso declarados del período... En las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios, coeficientes y demás índices generales que a tal fin establezca la Dirección con relación a las explotaciones de un mismo género”²⁴

²⁴ ARTÍCULO 39° del Código Fiscal Provincial, según Ley XXII N° 35

De ellos surge que la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presunta, cuando se dan las siguientes situaciones:

- Omisión: Cuando el contribuyente o tercero responsable hubiera omitido presentar la declaración
- Duda razonable: Cuando la declaración ofreciere dudas acerca de su sinceridad o exactitud y se probare que son incorrectas
- Declaración incompleta: Cuando la declaración no esté respaldada con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que las normas establezcan o no se exhiban éstos.

Por lo descripto, se puede afirmar que el inspector no se encontraría afectado por limitaciones al alcance como sucede en el ámbito privado, ya que las normas prevén la posibilidad de determinación de la obligación sobre base presunta.

3.3 Conclusión de la Auditoría:

Fase 6- Formalización y notificación de los resultados de la auditoría:

Constancia de conclusión del procedimiento, Vista de Actuaciones, Informe Final.

Finalizada la etapa de análisis de la situación fiscal del verificado, y de no surgir ajustes en la base imponible, omisiones de pago o infracciones formales punibles, el agente fiscalizador debe dejar constancia de las conclusiones a las que haya arribado, con mención de los impuestos, periodos, actividades y demás aspectos verificados.

En aquellos casos en que se haya llegado a la conclusión de ajustar la base imponible declarada, o que se ha constatado la existencia de omisiones de pago de obligaciones tributarias, por resultar inexactas las declaraciones juradas presentadas o por haberlas omitido, el actuante debe proceder a liquidar el o los impuestos no ingresados, ya sea sobre base cierta o presunta.

Se emite y se notifica, la Vista de Actuaciones y el Acta de Conclusión de la Verificación. Posteriormente, el auditor debe elaborar su Informe Final.

En el informe debe expedirse sobre la razonabilidad de la base imponible declarada, de las comprobaciones realizadas, de los procedimientos aplicados en la actuación, elevando al superior inmediato toda la documentación.

Una vez notificada el acta y firmada por el contribuyente (en conformidad o en disconformidad), pasa a un centro gestor denominado Administración y Liquidación, que se encarga de la tramitación de estos documentos hasta el momento que se convierten en liquidaciones efectivas y pasan al Sistema de Recaudación

Al observar las distintas fases por las cuales atraviesa, las coincidencias entre la auditoría fiscal pública y privada dentro de la etapa de obtención y evaluación de la evidencia, resultan evidentes. Al respecto se volverá a tratar en el capítulo siguiente.

Si se desea profundizar respecto al Proceso de Auditoría Fiscal, resulta muy interesante el extenso trabajo publicado por Centro Interamericano de Administraciones Tributarias C.I.A.T. (2003)²⁵.

²⁵ CIAT (2003) Manual de fiscalización. Refuerzo de la función de fiscalización en las Administraciones Tributarias de América Latina y el Caribe. Internacional Bureau of Fiscal Documentation, Países Bajos: IBFD Publicaciones BV

3.4 Documentación de las actuaciones:

Los papeles de trabajo son la evidencia de los análisis, comprobaciones, verificaciones, interpretaciones, etc. donde se registran los elementos de juicio específicos empleados para acumular las evidencias necesarias. Esas evidencias son la base y sustento de las conclusiones a que se llegó y que sirvieron de fundamento a los informes u opiniones del Contador Público (auditor/inspector).

Ademas de constituir una historia del trabajo realizado por el Auditor y de los hechos precisos en que basa sus conclusiones e informes, debe servir para facilitar la revisión y supervisión del trabajo realizado.

En todos los casos, y en ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización, los funcionarios que las efectúen deberán extender constancias escritas de lo actuado, así como de la existencia o individualización de los elementos exhibidos. Estas constancias escritas deberán ser firmadas también por los contribuyentes o responsables interesados. En caso de negarse la persona responsable a participar del procedimiento o a firmar las constancias, las mismas harán fe con la sola firma de los funcionarios actuantes, mientras no se pruebe su falsedad²⁶.

A continuación, se puntualizan los documentos donde se pueden consignar las actuaciones de la inspección de los tributos, siendo los principales los siguientes:

A) **Diligencias:** según Sáinz de Bujanda, "aparecen como manifestaciones escritas en las que la Administración hace constar la

²⁶ CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE MISIONES, Art. 42 Ley XXII N° 35

realización de algún acto preparatorio de una actuación típica o de un acto derivado de ella. Así, por ejemplo, en el área fiscal puede hacerse constar por diligencia la personación del funcionario en un determinado local y las circunstancias del hecho que, bajo su responsabilidad, desee que consten en un expediente. La diligencia puede aparecer suscrita por el funcionario o por éste y por el sujeto pasivo, pero en este último caso se referirá a aspectos accidentales del procedimiento y no a lo que, en cada caso, constituye su objeto fundamental".

Deberán constar en diligencias:

- Los hechos o circunstancias determinantes de la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles.
- Las acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias simples, a efectos de su sanción por los órganos competentes.
- Los elementos de los hechos imponibles o de su valoración que, no debiendo de momento generar liquidación tributaria alguna, sea conveniente documentar para su incorporación al respectivo expediente administrativo.

B) **Comunicaciones:** Según Sáinz de Bujanda, "las comunicaciones son, en todo caso, documentos emitidos por la Inspección del Tributo en los que ésta pone algo en conocimiento del sujeto pasivo, verbigracia: el anuncio de una próxima visita de investigación o de comprobación, la necesidad de acreditar determinados hechos o de aportar ciertos documentos, etc. La comunicación es, por esencia, expresión documentada de un acto unilateral".

C) **Actas:** Según Sáinz de Bujanda "un acta es la manifestación escrita de algo que atañe directamente a una determinada situación tributaria y sobre la que, en acuerdo o desacuerdo, se pronuncian conjuntamente el funcionario y

el sujeto pasivo". Para el código fiscal provincial, artículo 42, las actas constituyen elementos de prueba en todos los procedimientos tributarios o judiciales. En caso de negativa del interesado a participar del procedimiento o a firmar las constancias, las mismas harán fe con la sola firma de los funcionarios actuantes, mientras no se pruebe su falsedad.

Las actas se pueden clasificar en:

1) **Actas de Conformidad:** supone la aceptación por el sujeto pasivo de unos hechos y la conformidad a la propuesta de regularización que afecta a la determinación de bases, aplicación de tipos, calificación de infracciones y de una liquidación final, que incorpora las sanciones e intereses.

Cuando el acta sea de conformidad y con descubrimiento de deuda²⁷, el interesado deberá ingresar el importe de la deuda tributaria (impuesto adeudado mas intereses y multas mínimas, de corresponder), bajo apercibimiento de su exacción en vía de apremio en caso de falta de pago.

2) **Actas de Disconformidad:** es un documento en que se hacen constar hechos que significan diferencias con lo declarado por el sujeto pasivo o que éste no acepta, sea su no aceptación referida a los hechos, sea a las consecuencias fiscales que de tales hechos se derivan, de forma que tal documento inicia un expediente del que, incorporado un informe inspector, se da vista al interesado, que puede hacer las alegaciones pertinentes, tras de lo que se dicta el acto administrativo correspondiente.

3) **Actas de prueba preconstituida.**

4) **Actas de comprobado y conforme**

5) **Actas previas**

²⁷ En el CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE MISIONES, previsto en Art. 45.

D) **Informes:** los informes reflejan el parecer del inspector sobre ciertos hechos o su calificación a efectos tributarios. En cambio, el informe final de actuaciones, refleja al parecer del inspector sobre el conjunto de hechos y los fundamentos de derecho que sustenten la determinación de deuda realizada.

Podemos deducir en consecuencia, que al igual que en una Auditoria privada, los inspectores se basan en sus papeles de trabajo para fundamentar su opinión.

Capítulo 4: RELACIONES ENTRE LA AUDITORÍA FISCAL PÚBLICA Y PRIVADA

Partiendo de la premisa de que una auditoría fiscal pública no es sustancialmente diferente a la realizada en el ámbito privado, el objetivo de este capítulo es enunciar aquellas diferencias y semejanzas relevadas en el presente trabajo, y que de ninguna manera pretenden ser taxativas.

4.1 Sus principales Distinciones:

Respecto del sujeto que la realiza: En la privada es llevada a cabo por un profesional independiente y en la pública por funcionario del Estado. Sin embargo, si se analiza desde otro punto de vista guardan similitud en que ambas son desarrolladas por contadores públicos.

Respecto al objetivo: En la Privada, se puede observar que la auditoría cuenta con un objetivo que engloba de alguna forma al de la inspección fiscal, pues el auditor, para opinar sobre la razonabilidad de los Estados Contables, deberá determinar si la entidad ha declarado sus impuestos correctamente en tiempo y forma, aunque éste no sea su objetivo específico.

En la Pública, el inspector tiene por objetivo determinar si el sujeto auditado ha cumplido con sus obligaciones tributarias conforme a las normas tributarias. Aunque también, en ocasiones, deba determinar si la contabilidad es razonable, pero no con el fin de emitir una opinión sobre tal contabilidad,

sino sobre la corrección de las bases y cuotas que corresponden a cada sujeto pasivo investigado.

Respecto a la opinión manifestada: En la privada, al auditor le está permitido no manifestar, normalmente en presencia de limitaciones al alcance o incertidumbres de mucha significación.

En cambio, el inspector debe emitir opinión (salvo que la actuación concluya por prescripción). Si se encuentra frente a limitaciones al alcance, el inspector puede recurrir a la aplicación de indicios, estimaciones y se esta forma realiza la determinación sobre "Base Presunta".

En relación a las incertidumbres a las cuales se puede enfrentar el auditor privado, éstas no tienen ninguna trascendencia para el auditor público ya que sus actuaciones se realizan sobre hechos pasados (debe esperar el vencimiento del impuesto para poder iniciar la auditoria).

Por otra parte, en la privada el auditor no puede expresar una opinión parcial a menos que el encargo sea limitado. En contraste, la opinión del inspector puede ser parcial, la cual se da cuando el tipo de verificación es de carácter parcial, descripta anteriormente.

Respecto al Acceso de la Información Interna de la entidad: El acceso a la información interna de la entidad suele ser más amplio para el auditor privado, pues el ente tiende a considerarlo como un profesional-colaborador.

En cambio, el inspector no suele gozar de dicha consideración. No obstante, dispone de un poder facultativo y coercitivo otorgado por la normativa

a los efectos de asegurar el cumplimiento de las obligaciones legales preexistentes, que son los presupuestos legitimadores del ejercicio de esas potestades que el auditor privado no posee.

Respecto al tiempo en que se desarrollan las actuaciones: La auditoría de Estados Contables se desarrolla a lo largo de los meses anteriores y posteriores al cierre contable del ejercicio económico, salvo casos especiales.

La inspección debe esperar a que las declaraciones fiscales estén vencidas, contando desde ese momento con un límite temporal "Plazo de prescripción" para llevar a cabo su actuación, que actualmente es de 5 (cinco) años en impuestos nacionales y de 10 (diez) años en Impuestos provinciales de Misiones²⁸.

Respecto a los medios para llevar a cabo su actuación: La privada, tiene los medios para llevar a cabo su actuación muy similares al inspector, pero la inspección fiscal cuenta con más y mejores medios para llevar a cabo su actuación, fundamentalmente por tener acceso a datos de terceros con trascendencia tributaria de forma considerable; las únicas restricciones en este sentido vienen impuestas por los datos amparados por el secreto profesional, bancario, etc.

Respecto a la información disponible: El auditor privado, si bien puede obtener información de terceros (fundamentalmente de asesores fiscales y legales, acreedores y deudores), no dispone con tanta amplitud de la

²⁸ CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE MISIONES, Art. 118 y siguientes.

información declarada a efectos fiscales por terceros relacionados con el ente, ni dispone de acceso a bases de datos generales donde proceder al cruce de información, que queda restringida, por tanto, al ámbito de los registros y declaraciones confeccionados por la propia entidad.

Por otra parte, la Auditoría pública cuenta con bases de datos en las que se ordena toda la información disponible, así como con aplicaciones informáticas que cruzan o analizan tal información detectando las discrepancias que puedan existir entre los antecedentes referidos a la misma operación, pero obtenidos de diversas fuentes internas o externas, privados como públicos.

Respecto a la corrección ante incumplimientos: La auditoría fiscal privada (interna) no tiene como objeto definir una corrección inmediata sobre los incumplimientos detectados sino evaluar los resultados con el fin de determinar acciones correctoras para eliminar o reducir su aparición. Si es una auditoría privada (externa), lejos de exigir, recomienda una serie de actuaciones, informando privadamente (carta de recomendaciones) de unos hechos para expresar públicamente una opinión profesional, opinión que versa sobre la adecuación de la contabilidad de la empresa a unos estándares preestablecidos.

En contraste, la inspección fiscal, centra su actuación en verificar si los contribuyentes han cumplido sus obligaciones tributarias “exigiendo” en caso contrario, el cumplimiento de tal obligación de acuerdo con la legislación vigente.

Respecto al Valor jurídico de la documentación de las actuaciones:

En la pública, a diferencia de la privada, algunos de los documentos confeccionados en el proceso de fiscalización tiene valor de instrumento público por aplicación del Código Civil "Cualquier otro instrumento que extendieren los escribanos o funcionarios públicos en la forma que las leyes hubieren determinado". En tal sentido Borda²⁹ menciona expresamente como ejemplo "las actas de los funcionarios de réditos o Inspectores fiscales", citando frondosa jurisprudencia de nuestros tribunales. Los documentos que gozan de esta presunción son las actas de constatación o comprobación (aquellas que confecciona el inspector interviniente en una verificación con el objeto de dejar constancia de circunstancias, hechos, transcripción de documentos, etc.) así como también las actas de notificación (aquellas en las cuales se pone en conocimiento del verificado diversas circunstancias).

Los papeles de trabajo del inspector son considerados como equiparables a las actas de constatación si guardan ciertos requisitos, en cambio el INFORME FINAL donde consta los trabajos efectuados, la apoyatura legal y contable de que se ha valido dicho funcionario, los cargos que estima que fundamentan su ajuste y los rubros y magnitud del mismo, es considerado solo como un documento interno de la administración sin fuerza probatoria.³⁰

Respecto a la Detección de Evasión (Fraude Fiscal): La diferencia entre error y fraude, es la intencionalidad de su comisión. En la Auditoria privada (interna), el control interno trata de evitar y disuadir el fraude. Ante la

²⁹ BORDA 1955. "Tratado de Derecho Civil", tomo II, Ed. Perrot

³⁰ Sin embargo, es de gran importancia, ya que permite al juez administrativo, conocer el criterio con que se efectuó el ajuste, y apreciar la viabilidad de los cargos que incluirá en la "vista" y las probanzas que los respaldan.

detección de fraude realizará un informe de los resultados de la investigación, dirigido a la Dirección de la empresa.

En la Auditoría privada (externa), las normas de auditoría establece que el trabajo del auditor independiente no está específicamente destinado a detectar delitos o irregularidades intencionales que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo. *(Salvo de que se trate de una auditoría forense, cuyo objetivo es detectar si existe fraude)*. Ante la detección de fraude, el auditor analizará el efecto sobre los estados financieros, y en función de ello podrá realizar procedimientos adicionales, realizar una observación en su informe o incluso una abstención de opinión. (La Norma Internacional de Auditoría -NIA 240- establece las normas y pautas ante esta situación). En la actualidad, la decisión final queda en manos del auditor existiendo demasiadas dosis de subjetividad.

Surge un evidente conflicto ante el descubrimiento de fraude fiscal: ya que una parte de las normas obligan a describir el mismo en el informe de auditoría (en ciertos supuestos), y siempre en la carta de recomendaciones; y por otra parte, la publicidad del fraude podría limitar, de manera contundente, la relación de confianza entre el auditor y la empresa auditada.

En la pública, ante esta situación además de la determinación de la obligación, se debe indicar en el informe los hechos constatados, las pruebas o elementos probatorios y las presunciones en las que podría encuadrarse a fin de sustanciar el sumario por defraudación (art. 68 Código Fiscal Provincial Misiones).

4.2 Sus principales Semejanzas:

Gardiner (1985, 3)³¹, al hablar de la auditoría fiscal realizada por las administraciones tributarias de cada país, opina que "una auditoría fiscal no es sustancialmente diferente de otras clases de auditoría".

Respecto a las técnicas y procedimientos: Las mayores similitudes, en mi opinión, se presentan en las técnicas y procedimientos de auditoría que ambos sujetos utilizan para obtener una evidencia adecuada que sustente su opinión. En efecto, los cuestionarios fiscales, la forma de llevar a cabo indagaciones, las revisiones analíticas, las confirmaciones con terceros, y, sobre todo, las conciliaciones globales, son llevadas a cabo por el inspector y el auditor de forma idéntica o muy similar.

Desde la perspectiva de la evidencia, se puede constatar que las actuaciones emprendidas por ambos tipos de auditores son idénticas, sobre todo en lo que respecta a la obtención y evaluación de la evidencia tal como fuera descrito en el capítulo anterior.

Respecto a la utilización del análisis de riesgo: Como se ha señalado anteriormente, se puede confirmar que otra similitud en la metodología de la auditoría pública y privada es la utilización del análisis de riesgo no solo para diseñar el programa de auditoría. Es aplicable desde la etapa de planificación de la Auditoría, tanto estratégica como detallada, y finaliza con la emisión del informe. Incluso hay que tener presente que siempre existe riesgo de que ciertos errores no sean detectados.

³¹ GARDINER, K. (1985): "Planning for Tax Audits". *Tax Planning International Review*, vol. 12, núm. 6, junio, pag. 3-5.

Respecto a la utilización de sistemas de información: Los sistemas de información están cobrando una importancia vital en la actual configuración, tanto de la auditoría fiscal pública como privada, ya que facilitan el análisis del riesgo y la aplicación de la determinación del riesgo; de las técnicas y procedimientos de auditoría, permiten confrontar y verificar la información correspondiente a un gran número de fuentes, entre otros. Contribuye a la eficiencia de los procesos de control (fiscal).

Es importante recalcar no existen aplicaciones informáticas que sirvan como guía completa del inspector/auditor a la hora de evaluar la evidencia disponible, ni de aplicaciones informáticas que incluyan una metodología completa de auditoría fiscal.

Respecto a la documentación del trabajo: En ambos tipos de actuaciones, tal como se ha aludido en capítulos anteriores, se deben documentar adecuadamente las vicisitudes habidas en el proceso de obtención de la evidencia. También proceden a evaluar los elementos de juicio obtenidos aplicando similares reglas lógicas; del mismo modo, las conclusiones obtenidas tienen reflejo en un informe final.

Respecto a la revisión del trabajo: En ambos tipos de auditoría, todo el proceso puede ser objeto de una revisión posterior por parte de evaluadores objetivos (superiores jerárquicos)

Por lo que podemos concluir que, en este aspecto, también ambos procesos presentan más similitudes que diferencias.

Respecto al deber de guardar secreto: Asimismo, hay similitud en el deber de guardar secreto respecto a las informaciones a las que accede en sus actuaciones, las cuales deben considerarse como confidenciales. Al respecto, debe señalarse que su fundamento radica en el Derecho constitucional a la intimidad del auditado.

Salvaguardar el secreto profesional del auditor es un aspecto básico, pues detrás de este principio fundamental se encuentra la base de confianza mutua en la relación entre el auditor y el ente que lo contrata.

En el código fiscal de la Provincia, se establece “...**secreto fiscal** a la información contenida en las Declaraciones Juradas, comunicaciones e informaciones que los contribuyentes, responsables y terceros presentan a la Dirección, así como los juicios ante Cámara Fiscal en cuanto en ellos se consigne información referente a la situación económica u operaciones de aquellos o a sus personas o a la de sus familias.

Los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o de la Dirección tienen la obligación de mantener estricta reserva de todo lo que llegue a su conocimiento en el ejercicio de sus funciones, sin poder revelarlo a nadie, salvo a sus superiores jerárquicos o a solicitud de los interesados, siempre que la información no revele datos referentes a terceros.

El deber de secreto no alcanza a la utilización de las informaciones que la Dirección haya obtenido en asuntos referentes a un Impuesto a los efectos de la fiscalización de otras obligaciones tributarias ni subsiste frente a los pedidos de informes del fisco nacional, de otros fiscos provinciales o comunales, siempre que existan normas o acuerdos que establezcan la reciprocidad³².

³²CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE MISIONES, art. 125, según Ley XXII N° 35

Cualquier utilización de la información tributaria que salga de los fines para la que fue obtenida supone una quiebra esencial de la confianza de los ciudadanos en la Administración fiscal.

Se configuran así los deberes de privacidad y confidencialidad de la información tributaria en un doble sentido: la información obtenida por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones, sólo puede ser utilizada para la efectiva aplicación de los tributos; y las autoridades, funcionarios y empleados públicos, que por razón de su función, conozcan esta información tributaria sensible, están obligados a un estricto deber de secreto y de sigilo en su utilización, pudiendo en caso de violación de tales deberes, incurrir en responsabilidad disciplinaria y en casos graves, en delito.

Como se menciona, el solo hecho de que la información tributaria pudiese ser filtrada para fines no tributarios, determinaría una pérdida absoluta de la confianza de los contribuyentes, se rompería el "contrato de confianza" que liga a ambas partes y el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales se pondría en grave riesgo.

Respecto a la Independencia del auditor: El auditor externo privado, debe ser un profesional independiente de la entidad que audita; esto significa que no puede tener intereses de ningún tipo en la entidad auditada, aunque sus honorarios son satisfechos por dicha entidad.

El inspector fiscal también debe ser independiente del contribuyente que comprueba, tratándose de un funcionario público, que, obviamente, también es pagado por los propios sujetos a que investiga. La independencia e integridad

del auditor es un aspecto fundamental para demostrar que éste puede desarrollar su labor de forma totalmente objetiva. "Independencia es³³:

a. **Independencia de mente.**—El estado mental que permite dar una opinión no afectada por influencias que menoscaben el juicio profesional, permitiendo actuar con integridad y ejercitar la objetividad y el escepticismo profesional, y

b. **Independencia de apariencia.**—La prohibición de hechos y circunstancias que, siendo relevantes para una tercera persona racional e informada, la harían concluir razonablemente que la integridad, objetividad o escepticismo profesional de una firma o de un miembro del equipo de auditoría han sido inaceptablemente menoscabadas."

Esta definición distingue entre el *ser* (o saberse) independiente y el *parecer* independiente lo que quiere decir que por un lado el auditor debe sentirse y saberse independiente, y, por otro, que debe parecerlo a los ojos de los demás, para lo cual, se le prohíbe ejercer otras funciones que se consideren incompatibles con la prestación del servicio de auditoría.

Se evidencia que las similitudes entre la Auditoría Fiscal pública y privada van mas allá de las descritas, donde los avances en un campo pueden ser aplicados al otro. Especialmente en cuanto a los procedimientos y la metodología, las mayores similitudes se presentan en: fases que componen el proceso; forma de obtener y evaluar la evidencia y de llevar a cabo indagaciones; revisiones analíticas; confirmaciones con terceros, y, sobre todo, en la práctica de la técnica de conciliaciones globales.

³³ IFAC, INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (ETHICS COMMITTEE) (2001): Exposure Draft April, 2001. Independence. Proposed Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants.

VIII) CONCLUSIONES

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en numerosos pronunciamientos donde se debaten temas tributarios, afirma que la cuestión excede el interés individual de las partes y afecta el de la comunidad, en razón de su aptitud para incidir en la gestión de las finanzas del Estado y en la percepción de la renta pública³⁴

La utilización de la tecnología, la informática y de los controles en lo que hace a la percepción fiscalización de los diferentes tributos, ha implicado la detección temprana de contribuyentes que no se encuentran tributando adecuadamente, o bien incumplen sus obligaciones tributarias, ya que permite evaluar los datos necesarios de manera inmediata. El incremento del número de contribuyentes y de las declaraciones presentadas, sumado al empleo de herramientas informáticas de cruce de la información, hace conjeturar que será más difícil que algunos defraudadores puedan escabullirse de los controles de la administración tributaria.

Sin perjuicio de lo expresado, es necesario profundizar y avanzar sobre las herramientas de control, y mecanismos inherentes a la auditoría fiscal, de modo de lograr mayor efectividad en percepción de la renta pública. Los principios de equidad deben estar presentes en las normas que establecen los tributos pero deben irradiarse a los medios, mecanismos, formas y herramientas que debe utilizar la Administración para aplicarlos.

– Como expresa la doctrina: “la incidencia que ha de tener en los sistemas tributarios vigentes, situaciones que se vienen generando a partir de la última década como ser: globalización, utilización de dinero electrónico,

³⁴ CSJN Fallos: 314:1714; 315: 683; 316:3019; 318:1413, entre otros.)

comercio y transacciones electrónicas, instrumentos derivados, específicamente en el plano de la determinación, percepción, verificación y fiscalización, la tecnología ha producido una nueva administración, el avance de estas técnicas, si bien en definitiva aporta a la facilitación para el contribuyente requiere de un constante balance entre el interés público que subyace en la necesidad de recaudar y el interés público que apunta a la defensa de los principios de la tributación, incluso del derecho a la defensa en juicio”³⁵

– Se estima pertinente que la Educación al contribuyente es otro aspecto que merece revalorizarse. Como expresa Luqui J. (...)”³⁶ “Es una función que el Estado tiene la obligación de cumplir, no solamente en beneficio de aquel sino en el suyo propio. A su servicio debe poner los medios y recursos más diversos...” En este sentido, medidas de concientización de la opinión pública y la educación social; simplificación de trámites y reducción de la complejidad del sistema tributario; etc. deben ser impulsadas en aras a lograr un mayor cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes.

– No deja de tenerse presente además que en la Provincia de Misiones, desde el año 2000, por Decreto del Poder Ejecutivo Provincial, se ha delegado en la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, la función de coordinación de las acciones tendientes a combatir la evasión y la elusión fiscal, facultándose a la misma, a requerir y/o suministrar todos los datos e informaciones pertinentes a los distintos Ministerios, Secretarías de estado, Organismos Descentralizados, Autárquicos y de la Constitución, los Municipios y Organismos Nacionales, a efectos de su procesamiento e incorporación, a la

³⁵ RODRIGUEZ H. “Percepción de Tributos e Interés Público” en www.ptn.gov.ar/ecae/primer_congreso

³⁶ LUQUI, Juan Carlos “Derecho Constitucional Tributario”. Editorial Depalma, pág.379 y sgtes

base de datos que será utilizada para formular los planes de fiscalización. Con el nuevo ordenamiento del Código Fiscal Provincial, las facultades del Organismo de Recaudación han sido potenciadas, otorgando nuevas facultades y herramientas, tendientes a garantizar el ingreso en tiempo y forma de la Renta Fiscal.

– Se concluye que, existe similitud en muchos aspectos de la auditoría fiscal pública y la privada, principalmente entendida como “proceso sistemático” donde las tareas a desarrollar no se realizan al azar, sino que se encuentran planificadas y sujetas al cumplimiento de normas. Ese proceso permite obtener y evaluar la evidencia y finaliza con la emisión de un informe donde da a conocer el auditor la correspondencia entre lo declarado (manifestado) por el contribuyente y los criterios establecidos por las normas.

– Se deduce que, los intereses públicos y privados comprometidos en la temática del presente trabajo, los límites, atribuciones y facultades, deben ser analizados a la luz de las normas constitucionales y legales vigentes, adoptando siempre criterios de razonabilidad para conciliar las pretensiones, derechos y obligaciones tanto del Fisco como de los contribuyentes.

– Asimismo, la pretensión de analizar y propiciar encuadres y procedimientos correctos, en el marco de la auditoría pública o privada fiscal, otorgará a los estándares de la tributación, un beneficio colectivo común y público, donde su legitimidad radica en el fin del bien común al cual se destina la recaudación.³⁷

³⁷ BIDART CAMPOS, G. “Manual de la Constitución Reformada”, 2da. Reimp. Ediar, Buenos Aires, 2000, tomo II, pág. 162).

– Existen beneficios, tanto desde el punto de vista social como económico, para proponer una colaboración entre la figura del auditor privado y la administración tributaria.

– Desde la Facultad de Ciencias Económicas, de la Universidad Nacional de Misiones, a través de las carreras de grado y posgrado que dicta, importa también debatir el tema en su relación con el rol o misión social que debe tener el alumno y graduado en ciencias económicas. La Unidad Académica debe resaltar valores y actividades fundadas en la ética, en las normas vigentes y tendiendo al bien común.

Finalizo este trabajo, señalando que si bien las materias directamente relacionadas con el tema de estudio son la auditoría, la contabilidad y el derecho fiscal, también existe implicancia de otras áreas como la sociología, la política fiscal y económica, estadística, probabilidad, etc. La Auditoría Fiscal abarca temas y cuestiones de manera multidisciplinar, ello excede el marco del presente trabajo pero constituye un desafío e invitación para abordarlo en futuras investigaciones.

“El Rol del auditor, independientemente del ámbito en el cual se desempeña, es servir a la sociedad”

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke at the bottom.

IX) REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ALBERDI J. 1913. "Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853", en "Organización de la Confederación Argentina", El Ateneo, Madrid, pág. 211

ALINK, M. H. J. 2001. "El análisis de riesgo como instrumento de orientación de la fiscalización". Apud 35ª Asamblea General del CIAT, La función de fiscalización de la administración tributaria y el control de evasión. Santiago de Chile, Chile, 2-5 de abril.

ARENAS del BUEY TORRES, PABLO. 2001. "Auditoría Fiscal: concepto y metodología en Instituto de Estudios Fiscales. www.ief.es/documentos/recursos/libros/Investigaciones/inves2003_09

BIDART CAMPOS, G. 2000. Manual de la Constitución Reformada, 2da. Reimp. Ediar, Buenos Aires, tomo II.

BORDA 1955. "Tratado de Derecho Civil", tomo II, Ed. Perrot.

CIAT .2003. "Manual de fiscalización. Refuerzo de la función de fiscalización en las Administraciones Tributarias de América Latina y el Caribe". Internacional Bureau of Fiscal Documentation, Países Bajos: IBFD Publicaciones BV

CÓDIGO CIVIL DE LA REPUBLICA ARGENTINA

CÓDIGO DE ETICA DE F.A.P.C.E.

CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE MISIONES, Ley XXII N° 35

CONSTITUCIÓN DE LA PROVINCIA DE MISIONES

FALLOS JUDICIALES CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION

GARDINER, K. (1985): "Planning for Tax Audits". Tax Planning International Review, vol. 12, núm. 6, junio.

GIULIANI FONROUGE, C. 1984. "Derecho Financiero", Buenos Aires, Depalma, 3a. Edición, Volumen 1.

GRAMPERT, M. 2002. "Tax Audit". Dirección URL: <http://www.worldbank.org>.

HAMILTON, A. MADISON, J. JAY, J. 1994. "El federalista", XXX, Fondo de Cultura Económica, México.

IFAC, INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (ETHICS COMMITTEE) 2001. Exposure Draft April, 2001. Independence. Proposed Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants.

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. 1996. "Tax Auditing Handbook: a Dutch Perspective". IBFD Publications BV, Amsterdam, The Netherlands.

KLAUS TIPKE. 2002. "Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes" IEF.

LÓPEZ MARTÍNEZ J. 1992. "Los deberes de información tributaria" Ed. IEF Marcial Pons, Madrid.

LUQUI, J. 1993. "Derecho Constitucional Tributario". Ed. Depalma, Bs.As.

MARTIN J. y RODRIGUEZ USE G. 1987. "Derecho Tributario Procesal", Bs As, Depalma.

MONREAL LASHERAS, A. 2001. "Los controles masivos del cumplimiento tributario". La función de fiscalización de la Administración Tributaria y el control de la evasión, 35 Asamblea General del CIAT, Santiago de Chile, Chile, abril.

NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORIA (RT 7) y NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA (NIA 240)

ORELLANA, E. M.M. 2010. "La captación y procesamiento de la información de terceros. Fuentes y alianzas estratégicas de la Administración Tributaria con entidades públicas y privadas" Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF VOL. N° 29- Julio 2010.

RODRIGUEZ, H. "Percepción de Tributos e Interés Público" en www.ptn.gov.ar/ecae/primer_congreso

SAINZ DE BUJANDA F. 1966. "Nacimiento de la Obligación Tributaria, Hacienda y Derecho", Madrid, Instituto de Estudios Políticos, tomo IV.

SEVILLA SEGURA J. 1994. "La integración de la Administración del sistema tributario", Asamblea General del CIAT – Quito

SORONDO A. 1998. "La información de terceros para el mejoramiento de la gestión tributaria" Revista No. 17/Octubre/1998

SUÁREZ MALDONADO L. 1998. "La información de terceros: Un nuevo camino para la reestructuración de las relaciones Estado-Contribuyente y como herramienta en el control de los tributos" Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Colombia. Segundo Premio del X Concurso de Monografías CIAT/IEF. Revista No. 17/Octubre 1998

URÍAS VALIENTE, J. 1989. "Propuesta de una división de la auditoría". Técnica Contable, núm. 492, diciembre.

VALDEZ, Costa, R. 1992. "Instituciones de Derecho Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires.