

RECURSOS CONTRA LA SANCION IMPOSITIVA DE MULTA Y CLAUSURA. CODIGO FISCAL DE MENDOZA



Flavio A. MANTOVAN SCARAMELLA
Prof. JTP Contabilidad Avanzada
Prof. JTP Práctica Profesional

El presente ensayo tiene por objetivo desarrollar el régimen recursivo contra la sanción de multa y clausura, de aplicación por la Administración Tributaria Mendoza, haciéndolo también comparativamente con el régimen anterior a la sanción de la reciente ley N° 8523(BO 21/01/2013), la que introduce importantes cambios en el régimen sancionatorio tributario, enfocando en los aspectos centrales del procedimiento recursivo y en la afectación de los derechos del contribuyente.

Pretendemos contribuir en una etapa del estudio doctrinario de los institutos involucrados, en particular también dada la muy escasa respuesta producida por los profesionales y los organismos que los nuclean, frente a un cambio de gran significación en materia de procedimiento tributario.

LA SANCION DE MULTA Y CLAUSURA

Esta sanción integra el conjunto de penalidades por infracciones tributarias legisladas en el Código Fiscal (CF) provincial. Dentro de este ordenamiento se le ha reservado el Título IX, incluyendo los arts. 313 a 317.

En forma esquemática dichos artículos tratan:

- Art. 313: Los ilícitos que son penados con esta sanción
- Art. 314: La sanción
- Art. 315: La sanción por reapertura del establecimiento infractor en el plazo clausurado
- Art. 316: Procedimiento para la aplicación
- Art. 316 bis: Procedimiento recursivo
- Art. 317: Aplicación del procedimiento establecido en los arts. 91 a 94 CF en los aspectos no contemplados

La sanción establecida es la multa y clausura, de forma conjunta. No estamos frente a dos sanciones, sino a una sola con dos modalidades.

La sanción afecta el patrimonio del contribuyente. La multa en forma perfectamente cuantificable en dinero, y la clausura de una forma menos precisa, pero tal vez más dañosa que la anterior por los numerosos efectos colaterales negativos que tiene.

El perjuicio que la clausura causa al contribuyente impacta, en primer término, en la disminución de sus ventas, lo cual es un menoscabo concreto y directo en el patrimonio del contribuyente; y además en un intangible fundamental para su giro aunque de difícil cuantificación, como es el nombre y prestigio comercial lo que involucra además la credibilidad de la empresa o de la marca, todo lo cual se ve afectado al cerrarse el establecimiento con sellos que publicitan la medida.

En nuestra opinión la sanción en el patrimonio del contribuyente debería limitarse a aquello que redunde en favor del Estado, es decir, no debería ir en desmedro de la actividad económica particular del interesado, ni de la actividad económica general, porque, entendemos también, el uso de esta figura trae aparejada una disminución en la actividad económica.

El objeto de esta sanción está constituido por infracciones de carácter formal que hacen presumir que su incumplimiento apareja una disminución en las operaciones económicas declaradas, y con ello, en la liquidación y pago del tributo.

Las grandes críticas a esta figura están dadas por la falta de razonabilidad o desproporción entre el perjuicio que se causa al contribuyente con el peligro de lesión que puede sufrir el bien jurídico tutelado.

La razonabilidad de una norma jurídica se verifica cuando existe armonía entre el fin querido y la medida adoptada para lograrlo. La falta de proporción en esta relación apareja la arbitrariedad; y según algunas interpretaciones, la clausura sería un medio arbitrario con el que se intenta lograr la tutela del bien protegido por la ley, ya que para alcanzar ese fin recurre a una medida en extremo perjudicial para el patrimonio del contribuyente y se violentarían los derechos constitucionales de trabajar y de propiedad privada.

El bien jurídico tutelado por las normas punitivas fiscales es la recaudación fiscal, objetivo final de toda la legislación tributaria. De ahí el fundamento de todas las facultades de recaudación, control y sanción con que se ha dotado al órgano recaudador. En el caso de la clausura el peligro de lesión a las rentas fiscales es, en principio incierto, y no mensurable de antemano, puesto que al detectar la comisión de una infracción formal no se determina el impacto económico concreto que ello causa. Asimismo, pueden existir irregularidades mínimas donde el bien jurídico tutelado sea conmovido solo a título de peligro.

Si bien ya era extenso el cúmulo de infracciones formales sancionadas con esta figura antes de las modificaciones al CF introducidas por la ley N° 8523, es con esta ley que las mismas se incrementan. De tal manera, se crean nuevos tipos penales formales, lo que en palabras de los tratadistas Teresa Gómez y Carlos María Folco, es un ejemplo de voracidad punitiva, que demuestra una vez más que el fisco siempre ha querido clausurar.

Asimismo, otro aspecto criticable y que analizaremos en los casos específicos, es que dentro de los ilícitos tributarios sancionados se incluyen conductas que exceden lo formal.

ILICITOS SANCIONADOS

Si bien cada uno de los incisos del art. 313 CF contiene una definición del ilícito que puede ser extensa en función de la correcta tipificación del mismo, intentaremos expresarlos en forma sucinta

Situación previa a la ley N° 8523

- a) Falta de inscripción en el impuesto sobre los Ingresos Brutos
- b) No tener facturas disponibles en el establecimiento o no emitir las ante una venta
- c) No conservar los duplicados de los comprobantes de las ventas
- d) Diferencia entre el duplicado de la factura y el original
- e) No estar inscripto en el Sistema de Fiscalización Permanente, en caso de tener dicha obligación
- f) Poseer mercaderías sin comprobantes de su adquisición
- g) No llevar registraciones de las ventas y de las compras
- h) No mantener operativos los registros informáticos
- i) Transportar mercaderías sin el respaldo documental

Incorporaciones de la ley N° 8523

- j) No aportar documentación o información solicitada
- k) No exponer en el establecimiento la constancia de inscripción, la última declaración jurada y el comprobante del pago
- l) No exhibir los comprobantes de pago, cuando fueran requeridos
- m) Adoptar formas jurídicas con el objeto de evadir o eludir gravámenes
- n) Poseer mercaderías sin la correspondiente documentación, en el mismo lugar en que los bienes se encuentran
- ñ) Entregar a adquirentes o locatarios comprobantes que no reúnan los requisitos legales, con independencia de la ulterior emisión de los comprobantes pertinentes

Intentaremos un comentario sobre aquellos incisos que nos merecen algún reparo respecto de lo que debería ser incluido en una figura de estas características.

Inciso b)

Sanciona la omisión de disponer de facturas y la omisión de emitir facturas. Son dos conductas diferentes incluidas en el mismo inciso. La primera de ellas, que requiere la condición de que el establecimiento esté abierto al público, es de clara desproporción entre la gravedad de la sanción y el peligro de afectar el bien jurídico tutelado, por cuanto el contribuyente puede ser sancionado sin que haya efectuado operaciones y por lo tanto, sin que haya afectado realmente las rentas fiscales.

Inciso d)

Sanciona la discordancia manifiesta entre el original de la factura emitida y el duplicado en poder del contribuyente, o doble facturación, o cualquier maniobra administrativa contable que implique evasión.

El inciso, a la vez que incluye diversos ilícitos, mezcla infracciones formales con sustanciales. El primer párrafo es claramente la descripción de una situación formal: no coincidencia entre dos ejemplares de un mismo comprobante. No obstante, entendemos que esto tiene que estar relacionado fundamentalmente con el valor de la venta, que es la base de la tributación.

La inclusión de “cualquier maniobra administrativa contable que implique evasión”, excede el marco de lo formal, con lo cual, la sanción que comentamos se emplea para conductas de distinto tipo, en un aparente uso de ella para castigar indiscriminadamente todos los incumplimientos.

Esto implica una desnaturalización del procedimiento y de la relación entre la infracción y la pena. La comisión de una maniobra evasiva no puede ser determinada con el procedimiento del art. 316 CF que inicia con un acta de constatación y está diseñado para comprobar infracciones formales de fácil determinación (prácticamente a simple vista) en el momento mismo de la verificación fiscal. En dicha constatación solo podríamos estar en presencia de un indicio, el cual debería dar lugar a la apertura del procedimiento idóneo para su determinación cierta y, en su caso, ulterior sanción.

Las infracciones sustanciales calificadas como evasión se caracterizan por la existencia de ardides o maniobras que pueden tener un alto grado de complejidad para lograr el propósito evasivo, por lo que requieren la instrucción de un sumario de naturaleza distinta, donde se determine la comisión de la misma, la intención de perjudicar al Fisco, se asegure el derecho de defensa, la amplitud probatoria, la determinación concreta del perjuicio tributario, con la posible aplicación de una sanción, también específica, consistente solo en multa (art. 58 CF), pero relacionada con el importe evadido. Todo ello, de una naturaleza muy distinta del andamiaje establecido para incumplimientos formales.

La calificación de lícita o ilícita a una operación puede dar lugar a un proceso sumamente complejo que no puede estar en manos de funcionarios fiscalizadores. Las evasiones no se constatan, se prueban.

Asimismo, encausando la pena de las evasiones por este camino, en lugar del naturalmente previsto en el art. 78 y ss CF, se le cercena al contribuyente el derecho de defensa por abstraerlo del procedimiento natural, por restarle posibilidad probatoria dado que, de acuerdo a lo establecido en el art. 316 inc. b) CF la única prueba posible es la instrumental, por acortarle los plazos de cada instancia y por quitarle posibilidades recursivas.

La aplicación de la multa y clausura a infracciones de naturaleza sustancial hace peligrar la aplicación de la sanción específica al determinarse la existencia de evasión, por el principio del *non bis in idem*.

Inciso m)

Se sanciona la adopción de formas jurídicas con el objeto de evadir o eludir gravámenes

Nuevamente una maniobra destinada a cometer una infracción sustancial se sanciona con una pena destinada a infracciones formales. Caben acá los mismos comentarios efectuados al tratar el inciso d).

Se equipara la elusión con la evasión, siendo conceptos totalmente distintos. No obstante, no entraremos en la disquisición sobre si la elusión tiene que ver con una lícita planificación tributaria o economía de opción, o con figuras carentes de causa relacionadas con intentos de fraude. Sí diremos que la elusión aparece ahora como un nuevo ilícito tributario, pero sin tipificación, al no ser definido. Recordemos que los arts. 57 y 58 CF sí definen lo que debe entenderse por omisión y por defraudación fiscal respectivamente, siendo ambas infracciones sustanciales.

Nos preguntamos cuál es el beneficio de incluir este nuevo concepto –discutido en doctrina- cuando lo que se debe sancionar son las maniobras dolosas con propósito de defraudación, y eso ya está establecido claramente en los arts. 58 y 59 CF.

También esto deja indefenso al contribuyente porque, en primer lugar, se sanciona como ilícito algo que no está definido como tal en el CF, por lo que cabe preguntarnos si la elusión califica como un delito tributario. La respuesta desde un plano lógico jurídico resulta negativa, por cuanto la acción no está tipificada en el CF. Los principios de derecho penal, siendo las sanciones tributarias parte del derecho penal especial, tal como lo ha definido la jurisprudencia, son también aplicables en esta materia, por lo que no podemos hablar de ilícito tributario – y sancionarlo – si previamente no se lo tipifica. En este sentido, todo dependerá de la calificación que hagan los funcionarios actuantes, con un alto riesgo de arbitrariedad.

Además, se violan garantías establecidas en el artículo 18 de la Constitución Nacional y 25 de la Constitución Provincial, los que establecen que nadie puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, siendo que no hay, como dijimos, tipificación legal de la elusión como ilícito tributario.

Por otra parte, este inciso se superpone a lo establecido en el art. 59 inc. e) CF, el cual establece la utilización de formas jurídicas inadecuadas para tergiversar la realidad económica como presunción de la evasión tipificada en el art. 58 CF. Por lo que, la utilización de formas jurídicas inadecuadas que persiguen un fin evasivo, ¿es una infracción sustancial penada con multa por evasión o es una figura formal penada con multa y clausura? Habría una doble y diferente pena para un mismo ilícito.

Inciso j): No aportar documentación sobre actos que puedan conformar la materia imponible –Inciso l): No aportar los comprobantes de pago cuando sean requeridos

Son dos obligaciones sobre cosas distintas (la base de la materia imponible y los pagos son cosas diferentes), pero que están en el mismo orden de formalidad, junto con las obligaciones impuestas por los incs. g) y h) sobre aportación de registraciones de compras y ventas y de soportes magnéticos.

Encontramos criticable que se sancionen con clausura del establecimiento infracciones que no son cometidas dentro del mismo, por cuanto la documentación que basa la materia imponible y los comprobantes de pago del impuesto no necesariamente deben guardarse en el establecimiento. Dado que el inciso no especifica el tiempo, debe

entenderse que son los comprobantes correspondientes al plazo de la prescripción, los que como dijimos, y con mayor razón, pueden estar en un archivo o en el estudio profesional que atiende al contribuyente.

Inciso k)

Sanciona la no exhibición en el establecimiento de cierta documentación fiscal.

La exhibición debe ser de forma fácilmente visible.

Se trata de

- La constancia de inscripción en el IIB
- La última DDJJ vencida del IIB
- El comprobante de pago de dicha DDJJ del IIB

Considerando todas las constancias que el contribuyente debe exhibir en su negocio (impuestos también por AFIP, Municipalidades, etc.) resulta necesario destinar un espacio importante del negocio para cumplir con todas ellas. El organismo fiscal avanza sobre el espacio que naturalmente tiene disponible el comerciante para mostrar y publicitar sus productos.

Asimismo nos preguntamos: ¿Cuál es la utilidad de estas exhibiciones? Si se trata de la constancia de inscripción, la ATM - DGR ya sabe si el contribuyente está o no inscripto en base a sus sistemas; en el caso de la presentación de las DDJJ y los pagos, también la ATM - DGR lo sabe por la información que le llega a través de los sistemas informáticos. Por lo que, al organismo fiscal esto no le aporta nada. Si se lo piensa como una muestra de cumplimiento ante el cliente, a éstos les interesa para contratar la provisión del bien o servicio que le haga el contribuyente. Por lo que parece consagrarse el principio de las formas por las formas mismas, o bien, incrementar las figuras formales para aumentar así las posibilidades de clausura.

En nuestra opinión, la infracción tipificada en este inciso roza la irrazonabilidad y desproporción, ya que la exposición o no de constancias difícilmente tenga que ver con un daño real o un peligro concreto al bien jurídico tutelado, cual es la renta fiscal, siendo ello penado con una sanción tan grave como el cese temporal de la actividad.

La redacción del inciso no es feliz, por cuanto indica que son los tres elementos en conjunto cuya falta de exhibición acarrea la sanción. Así que, si se exhiben solo dos o uno de ellos, podría discutirse la comisión del ilícito. Recordemos que en materia penal se sanciona la conducta tipificada.

Inciso n)

Se exige que la documentación correspondiente a la adquisición de bienes se halle físicamente en el mismo lugar que éstos.

Imaginemos simplemente una empresa con una sede administrativa y varios depósitos o

con procesos productivos prolongados – v.gr.: añejamiento de vinos. Con esta disposición resultará imposible la centralización de los procedimientos administrativos. Por otra parte, nos preguntamos ¿qué es lo realmente importante? ¿Qué la empresa cuente con la documentación de respaldo y la pueda aportar ante los requerimientos que se le formulen, o que esté adjunta a los bienes? ¿Cuánto es lo que se gana en seguridad fiscal y protección de la tributación disponiendo dónde debe archivar la documentación cada empresa?

Es verdaderamente un exceso por intromisión en la forma de gestionar internamente del contribuyente. Repetimos acá las críticas ya formuladas en otros incisos sobre irrazonabilidad y desproporción de la sanción.

Ya ha existido un antecedente en este sentido. La RG 52/04 sobre facturación y registración establece en su art. 39 que los registros de compras y de ventas deben permanecer en el establecimiento al cual correspondan. No obstante, la propia ATM - DGR cuando realiza un procedimiento de verificación solicita los registros y otorga plazo al contribuyente para su aportación en las oficinas del organismo fiscal, entendiéndose que es una norma de difícil cumplimiento en la práctica dado que en muchos casos los registros son llevados en estudios que prestan el soporte extra empresa. No obstante, el legislador insiste con disposiciones de este tenor.

Inciso ñ)

En este inciso se ha querido tipificar, con una mala redacción, aquellos comprobantes que se le entregan al cliente, sin reunir los requisitos de la reglamentación, pero donde luego se entrega el comprobante en correcta forma. El ejemplo claro son las comandas de los restaurantes.

Tal como está redactado el inciso, cualquier entrega de estos comprobantes quedaría sancionada por constituir una infracción, por lo que la falta será el simple empleo de ellos. Cuando, el correcto uso de los mismos es una forma de control de la consumición y aceptación por el cliente de la misma.

Lo que debería sancionarse (requiere un ajuste en la redacción) es el uso definitivo de estos comprobantes en sustitución de la factura pertinente, lo cual sí entraña un riesgo para las rentas fiscales.

No obstante, si le damos esta interpretación, resulta superflua la disposición del inciso que analizamos, dado que este caso queda subsumido en la segunda falta tipificada por el inciso b): no emitir la factura en las formas, condiciones y plazos establecidos por la normativa vigente.

SANCION

La sanción ante la comisión de los ilícitos tipificados se ha mantenido, consistiendo en

- Multa de \$ 300 a \$ 20.000
- y
- Clausura del establecimiento de 3 a 5 días corridos

En caso de concurrencia de infracciones la clausura puede llegar hasta 8 días corridos

Para el caso de reincidencia (hay reincidencia cuando la segunda oportunidad infraccional se produce estando firme la primera), la sanción se agrava a

- Multa de \$ 400 a \$ 30.000
- y
- Clausura de 5 a 10 días corridos

En caso de reapertura del establecimiento en violación de la clausura impuesta, como así de destrucción de los sellos o maniobras destinadas a eludir la existencia de los mismo, se produce un nuevo ilícito penado con una clausura por el doble del tiempo de la primera y una multa de hasta \$ 5.000.

Esto hay que relacionarlo con lo dispuesto en el inc. e) del art. 316, el cual dispone que durante la clausura cesa totalmente la actividad en el establecimiento, salvo la imprescindible para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos productivos que por su naturaleza no puedan detenerse.

PROCEDIMIENTO DE APLICACION

Acta

El procedimiento comienza con la verificación que realiza personal de la ATM - DGR en el establecimiento del contribuyente. Al detectarse alguno o algunos de los ilícitos establecidos en el art. 313 CF se labra un acta de constatación.

En dicha acta se deja constancia de todas las circunstancias relativas al hecho, su encuadre legal y se agrega la prueba de cargo. Es suscrita por los funcionarios actuantes y se notifica al contribuyente en el mismo acto y en el establecimiento donde se detecta el ilícito tributario.

Con la modificación de la ley N° 8523 se le da al acta el carácter de “instrumento público”. Este es un avance más sobre los derechos de los contribuyentes, tendiente a caracterizar al acta como un instrumento de muy difícil desplome por el contribuyente, por cuanto quedaría muy limitada la posibilidad de ofrecer descargo y aportar pruebas en contrario, ya que la sola acta constituiría plenaprueba, susceptible solo de ataque mediante la redargución de falsedad de la misma.

Esto se contrapone abiertamente con principios que rigen el sistema penal, como es la posibilidad real de defensa en un proceso del cual se derive la culpabilidad del contribuyente, para poder aplicar la sanción. A la vez que atenta contra un principio fundamental de todo el procedimiento administrativo, cual es el de la búsqueda de la verdad material.

Entendemos que es el CC el que establece, en su art. 979, cuáles funcionarios públicos tienen postestad fedataria y por ello, cuáles instrumentos son verdaderos instrumentos públicos. Siendo el CC competencia privativa de la Nación (art. 75 inc. 12 CN), la Provincia estaría avanzando en una zona donde la competencia le está vedada.

Asimismo, no podemos olvidar que el procedimiento tiene por característica que es el mismo organismo -ATM - DGR- quien realiza la fiscalización, labra el acta, tramita el sumario y aplica la sanción. Por lo que, calificar al acta como instrumento público carece de un requisito fundamental para ello: la imparcialidad. Cabe la pregunta: ¿puede un funcionario del organismo recaudador ser fedatario cuando el mismo organismo es parte en el proceso?

Además, tengamos en cuenta que las actas no se hacen firmar por testigos.

La jurisprudencia del TAF, entre otros en el caso “Tirenti, Walter Damián”, sin darle el carácter de instrumento público con todos sus efectos, ha sostenido que el acta constituye una prueba de por sí, pero que puede ser desvirtuada por otras probanzas en contrario que aporte el contribuyente. Así, ha dicho:

“Frente a este conjunto de argumentaciones, entendemos, siguiendo a Raúl y Marcos Gabriel Gutman en “Las clausuras impositivas. Régimen y procedimientos aplicables”; Ed. Aplicación Tributaria S.A.; 1997; págs. 72/74, que las actas son documentos que sirven, tanto para dejar constancia de hechos o circunstancias, como de prueba de lo allí reflejado”.

“El acta que nos ocupa es de constatación, porque su objeto es dejar constancia de un hecho o de una omisión, y porque así lo dice el texto legal. El art. 316 establece que el acta se labra habiéndose constatado hechos u omisiones”.

“Citan los mencionados autores que los tribunales inferiores en el orden nacional han sentado, desde hace tiempo, la jurisprudencia de que las actas de constatación o comprobación labradas por la inspección, atento el régimen de clausuras vigente, revisten el carácter de instrumentos públicos, sirviendo para acreditar debidamente la materialidad de la infracción imputada. También así lo ha expresado la CSJN”. Agregamos nosotros: Ejemplo de ello son los fallos del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 7, Secretaría N° 3 in re “TarquiniaMagaldi”, 10/10/1991 y del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 2, Secretaría N° 3 in re “Rubín, Hugo Daniel, 03/03/1992; y los fallos de la CSJN “Guido, Mario Marcelo” del 04/05/1993 y “Gambaro, Francisco Isidoro” del 28/09/1993.

Continúa el fallo, en cita de los autores, diciendo: “Si bien esta postura es mayoritaria, también doctrinarios importantes como Garfunkel de Wendy y Ruso, sin asistirle el carácter de instrumento público, sostienen que el acta constituye una prueba de por sí, que aun cuando no pueda ser equiparada de jure a un instrumento público, hacen fe mientras no sean desvirtuadas por otra prueba, no siendo suficiente para enervar su validez una simple negación de los hechos allí mencionados (Lilian N. Garfunkel de Wendy y Eduardo Angel Ruso, “Ilícitos Tributarios”, pág. 271)”.

“Es decir que, necesariamente el contribuyente debe probar la inexistencia de la infracción para que sea liberado de responsabilidad por el Fisco, y puntualmente en este caso, se debe hacer mediante una prueba documental en razón de la limitación que impone la norma del art. 316 inc. c) CF”.

“También los administrativistas adhieren a esta postura basados en principios del derecho administrativo. Ante ello resulta del todo ilustrativo lo expresado al respecto por Teresa Gómez y Carlos María Folco en “Procedimiento Tributario. Ley 11.683”, 6ª

ed. La Ley, págs. 342 y ss., dado que si bien, y tal como es reconocido en doctrina y jurisprudencia, las sanciones tributarias son parte del derecho penal especial, no pueden dejar de conjugarse equilibradamente los principios del derecho administrativo aplicable al ámbito de decisión. Así, los mencionados autores dicen: “Deseamos destacar una radical diferencia entre el ilícito doloso del Derecho Penal y el ilícito doloso del Derecho Tributario, y ella consiste en la inversión de la carga de la prueba que sufre el sujeto responsable. Inversión que le viene dada por la presunción de legitimidad del acto administrativo. La actividad probatoria en contra de actos dictados por el Fisco exige, por parte del recurrente, mucho más que solo su discrepancia o negación, exige aportar prueba concluyente y contundente que lleve al magistrado a apreciar críticamente cómo se han desarrollado los hechos (“mochila de piedra”, “onus probandi imcumbitequidicit”)”.

“Asimismo, el principio de verdad material ínsito en el procedimiento administrativo (art. 163 ley N° 3909) requiere una justa ponderación de los elementos de comprobación. En este sentido, las pruebas aportadas por el contribuyente deben conducir al juzgador con toda nitidez al convencimiento de las razones argumentadas”.

DESCARGO

A partir del acta, dada la notificación obrante en la misma, le nace al contribuyente un plazo de 5 días hábiles administrativos para interponer descargo, en el cual deberá acompañar toda la prueba instrumental que obre en su poder o indicar dónde se encuentra la misma.

No se admite otro tipo de prueba que no sea instrumental. Si bien esto puede ser coherente, a primera vista, con ilícitos de característica formal, hay que hacer notar que la sanción más grave dentro de las que prevé la legislación, va acompañada con una seria limitación en el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente. Por su parte, tampoco se condice con un proceso tendiente a encontrar la verdad material y donde se aplica una sanción de índole penal.

La legislación anterior daba al plazo de 5 días el carácter de improrrogable. La ley N° 8523 le agrega el carácter de perentorio.

Esto significa asimilar, en el carácter del plazo, el descargo a la interposición de un recurso, cuando en realidad no son la misma cosa. El primero significa la contestación de una vista tendiente a cumplir la garantía constitucional del administrado de ser escuchado antes de dictar resolución, y permite la aportación de elementos y pruebas que coadyuvan a formar la voluntad administrativa expresada en el resolutivo.

El recurso, en cambio, es la revisión de lo resuelto en virtud de los posibles agravios que cause al administrado la resolución del caso.

Esta modificación significa también una excepción al carácter de los plazos establecido en el propio CF. El art. 104 CF dispone que sólo los plazos para interponer recursos son perentorios. Los restantes plazos no lo son, siendo además, prorrogables, salvo expresa disposición en contrario. Lo dispuesto por este artículo está en consonancia con la norma del art. 158 de la ley N° 3909 que establece el carácter perentorio para los plazos de interposición de recursos y con la del art. 156 de la misma ley que dispone “El vencimiento de los plazos que en esta ley se acuerda a los administrados durante el

procedimiento, no hace decaer el derecho de efectuar las presentaciones del caso con posterioridad, debiendo continuarse el trámite según su estado, sin retrotraer sus etapas”.

Esta nueva característica dada al descargo, no es otra cosa que un nuevo intento del legislador de cercenar el derecho de defensa – de raigambre constitucional - del contribuyente. De tal modo, siguiendo el texto de la ley, un descargo presentado luego de esos 5 días, no obligaría a la administración a su consideración.

La doctrina administrativa se ha encargado de diferenciar nítidamente ambos conceptos: la perentoriedad de la improrrogabilidad. Así, Tomás Hutchinson en "Régimen de Procedimientos Administrativos Ley N° 19.549" Decreto reglamentario 1759/72, texto ordenado 1991 según reformas introducidas por decreto 1883/91, Editorial Astrea, pag. 40 sostiene: "Que no hay que confundir la obligatoriedad con perentoriedad de los plazos. Que un plazo sea perentorio significa que: 1) sin requerirse pedido de parte ni declaración de la Administración, por el solo transcurso del tiempo se produce la pérdida del derecho o la facultad procesal que ha dejado de usarse; 2) el plazo no es en principio susceptible de interrumpirse o suspenderse."

Por su parte Lino Enrique Palacios señala: "Denominase plazos improrrogables a aquellos que no son susceptibles de prolongación expresa aunque sí son susceptibles de prolongarse de hecho por cuanto el acto correspondiente puede cumplirse con posterioridad a su vencimiento, pero antes de que la otra parte denuncie la omisión o se produzca el acto judicial mediante el cual se da por decaído el derecho no ejercido. Perentorios son aquellos en que opera a su simple vencimiento la caducidad automática de la facultad para cuyo ejercicio se concedió, sin necesidad de que la otra parte lo pida o medie declaración judicial". (Lino Enrique Palacios, Derecho Procesal Civil, Tomo IV, Actos Procesales, Editorial AbeledoPerrot, 1977, pág. 73-74)."

J. Ramiro Podetti hace el distingo entre plazos improrrogables y perentorios: "El plazo improrrogable es aquel que no puede ser motivo de expresa prolongación. Pero mientras los plazos no sean preclusivos, perentorios o fatales, tanto los prorrogables como los improrrogables, se prolongan de hecho, mientras no se produzca la manifestación de voluntad o el acto que les pone término. Es decir que el plazo puede ser improrrogable y no preclusivo, en cuyo caso el acto puede cumplirse mientras no se pida el decaimiento del derecho; puede ser improrrogable y preclusivo en cuyo caso el acto no puede cumplirse válidamente una vez vencido. Es decir implica que su vencimiento cierra o clausura el plazo, sin que sea necesario para ello ninguna actividad. (J. Ramiro Podetti, Derecho Procesal Civil, Comercial y Laboral, Tratado de los Actos Procesales, Principio y normas Generales, 2º Parte. Ediar Soc. Anon. Editores, pág. 242/245)."

Estos principios han sido receptados en forma constante por el TAF en su jurisprudencia, entre muchos otros, en autos "Ouviña, Raúl Sergio"; "Kim, HyunKook"; "Ricardo Antonio Carriso", donde también se ha dicho: "Cabe hacer la distinción entre la improrrogabilidad y la perentoriedad de los plazos. La primera impide su prórroga expresa más no su prolongación de hecho en tanto nadie denuncie el vencimiento del plazo. Mientras que la segunda conlleva el carácter preclusivo y fatal del término, de modo que vencido el mismo se produce la pérdida automática de la facultad no ejercida oportunamente (v. gr. art. 158 Ley N° 3909)."

Todo lo cual ha sido la base para que el TAF admitiera y considerara válidamente presentados los descargos efectuados luego de los mencionados 5 días.

RESOLUCION

Vencido el plazo para descargo, la ATM - DGR dicta el acto administrativo que resuelve el proceso. Dicha resolución, según se dispone, puede ser dictada por el Director General de Rentas (actualmente en base al art. 18 de la ley N° 8521 la competencia es del Administrador General de la ATM) o por funcionario con facultades delegadas. Normalmente es dictada por el Subdirector de Fiscalización –en uso de facultades delegadas-, área que tiene a su cargo los procedimientos de verificación.

La resolución, como todo acto administrativo, debe ser notificada al contribuyente, lo que se materializa mediante cédula al domicilio del establecimiento.

Los arts. 98 y 99 CF, en consonancia con los arts. 46 y 47 de la ley N° 3909, establecen la obligatoriedad de la notificación de la decisión administrativa definitiva, siendo el principal medio, la cédula.

La efectivización de la clausura se realiza mediante la aplicación de sellos oficiales y carteles que indican la condición de clausurado y vedan el acceso al establecimiento. Quedan a salvo las situaciones donde sea imprescindible la actividad para conservar o custodiar bienes o para la continuidad de procesos productivos que, por su naturaleza, no puedan interrumpirse.

VIAS RECURSIVAS

El recurso administrativo contra la resolución que establece la sanción se halla establecido en el art. 316 bis CF, el cual fue modificado por la ley N° 8523, fijando un procedimiento sustancialmente distinto. Veamos comparativamente los textos

<i>Código Fiscal 2012</i>	<i>Código Fiscal 2013</i>
<p>Artículo 316° (Bis): La resolución que impone la sanción de multa al sujeto y clausura del establecimiento, sólo podrá apelarse ante el Tribunal Administrativo Fiscal sin efecto suspensivo con las limitaciones previstas en este artículo, por escrito fundado dentro del plazo improrrogable de cinco (5) días hábiles de notificada la resolución que se impugna y presentado en la Mesa de Entrada de la Subdirección de Fiscalización de la Dirección General de Rentas o en la Delegación correspondiente al domicilio del establecimiento debiendo cumplir los requisitos siguientes:</p> <p>a) que el interesado hubiere presentado descargos en el plazo señalado en el inc. b) del artículo 316° y;</p> <p>b) que previamente se hubiere cancelado la tasa retributiva de servicios.</p> <p>La Dirección General de Rentas, en el término de cinco (5) días hábiles acumulará los antecedentes del caso y elevará las actuaciones ante el Tribunal Administrativo Fiscal para su tratamiento y resolución. La aplicación de la sanción de multa al sujeto y clausura al establecimiento respectivo, cuando existiese apelación y se solicitase la</p>	<p>Artículo 316° (Bis): La resolución que impone la sanción de multa al sujeto y clausura del establecimiento, sólo podrá recurrirse ante el Director General de Rentas con efecto suspensivo a pedido del contribuyente, por escrito fundado dentro del plazo improrrogable de cinco (5) días hábiles de notificada la resolución que se impugna y presentado en la Dirección General de Rentas o en la Delegación correspondiente al domicilio del establecimiento, debiendo cumplir los siguientes requisitos:</p> <p>a) que el interesado hubiere presentado descargo en el plazo señalado en el artículo 316°, inc. b) y;</p> <p>b) que previamente se hubiere cancelado la tasa retributiva de servicios.</p> <p>La decisión administrativa del Director General de Rentas en esta instancia, será definitiva y causará estado en los términos del artículo 5° de la Ley N° 3918.</p> <p>Cuando el contribuyente y/o responsable opte, en forma expresa, por no recurrir ante el Director General de Rentas la resolución que impone las sanciones establecidas en el artículo 314°, la sanción de clausura se reducirá de pleno derecho a dos (2) días, si el infractor acredita el pago de la</p>

<p>suspensión de la medida, se diferirá hasta que se expida el Tribunal Administrativo Fiscal.</p> <p>Este organismo, en el término de cinco (5) días hábiles de haber recepcionado las actuaciones, podrá disponer la suspensión o no de la sanción impuesta, conforme las pautas siguientes:</p> <p>a) Si el recurrente hubiese alegado la existencia de un vicio grave en el acto administrativo o en el procedimiento. En este caso, en mérito a las razones invocadas y pruebas acumuladas, el Tribunal podrá ordenar la suspensión de la sanción impuesta, continuándose con el procedimiento previsto en el presente capítulo.</p> <p>b) Que con la ejecución de la clausura se le cause un daño de difícil o imposible reparación. En este caso, en mérito a las razones invocadas y pruebas presentadas por el apelante, el Tribunal Administrativo Fiscal podrá ordenar la suspensión de la clausura, sin perjuicio de la multa aplicada en su caso, continuándose con el procedimiento previsto en el presente capítulo.</p>	<p>multa impuesta dentro del plazo previsto para interponer el recurso previsto en el presente artículo y siempre que no registre, en los últimos dos (2) años contados al momento de la nueva infracción, sanciones por haber incurrido en algunos de los hechos u omisiones previstos en el artículo 313°.</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Efecto

El recurso se interponía como apelación ante el TAF, por lo cual eran de aplicación los arts. 91 a 94 CF tal como lo establecía (y sigue estableciendo), el art. 317 CF.

Dicha apelación en principio y de acuerdo con el texto legal, era sin efecto suspensivo, salvo que el contribuyente lo pidiese expresamente y lo fundase (y, desde luego, que también el órgano administrativo recurrido lo concediese); lo cual significaba que, aún cuando se interpusiese el recurso, la sanción podía ser aplicada. No obstante, fue jurisprudencia inveterada del TAF la aplicación del fallo “Lapiduz” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por lo que, incluso cuando el contribuyente no lo solicitaba, en el resolutivo de admisión del recurso se establecía también la suspensión de la ejecución de la sanción hasta que existiese resolución firme.

El órgano de apelación se ha expresado reiteradamente diciendo que dada la naturaleza penal de la clausura, hecho que ha quedado sentado por la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, desde el fallo “Parafina” hasta su confirmación final en el fallo “Lapiduz”, es importante salvaguardar los principios básicos del debido proceso, de la defensa en juicio y la presunción de inocencia, siendo que la sanción de clausura es de naturaleza penal. Por lo que procede la suspensión de la clausura (art. 316 inc. 5 CF) hasta que se resuelva el fondo de las cuestiones planteadas.

Recordemos que el fallo “Lapiduz” declaraba la inconstitucionalidad de los artículos de la ley 11.683 que establecían la ejecución sin otra sustanciación de la sanción aplicada por la autoridad administrativa y el otorgamiento al solo efecto devolutivo del recurso.

El texto actual establece el efecto suspensivo a pedido del contribuyente. Agregamos por nuestra parte que, sigue quedando a arbitrio de la administración la concesión o no de dicho efecto. Ello deviene porque el Fisco ha diseñado este recurso por fuera de la estructura normal de recursos del CF establecida en los arts. 87 y sslos que tienen expresamente establecido el efecto suspensivo de acuerdo con el tercer párrafo del art. 86 CF.

Plazo

El plazo de interposición es sustancialmente distinto a los recursos de los arts. 87 y ss. Los recursos de revocatoria y de apelación normados por los arts. 89 y 91 CF gozan de un plazo de 15 días hábiles administrativos desde su notificación para interponerse (sólo la aclaratoria cuenta con un plazo de 5 días). En cambio, el recurso que nos ocupa sólo cuenta con 5 días hábiles administrativos.

Nuevamente vemos que la sanción más gravosa es acompañada por la menor posibilidad defensiva del contribuyente.

Admisión formal

Los requisitos para la procedencia formal del recurso siguen siendo los mismos que antes de la ley N° 8523:

- Presentación en término
- Presentación del recurso por escrito fundado
- Haber presentado descargo en la etapa oportuna
- Pago de la tasa retributiva de servicios

Organismo de interposición

En el ordenamiento anterior el organismo competente era el TAF, interponiéndose como apelación. Esto garantizaba el conocimiento del recurso por un organismo especializado y también una verdadera segunda instancia administrativa por un ente distinto del que resolvió la aplicación de la sanción, lo que implica una garantía de imparcialidad en el tratamiento del tema.

En el ordenamiento actual la resolución final la dicta el mismo organismo que resolvió primariamente, con lo que no pasa de ser una revocatoria, a pesar que en el primer párrafo del artículo se lo describe como una “apelación”, la que no es tal. Entendemos que el legislador ha equivocado el uso del término y la esencia del recurso.

Presentación del descargo

Como ya se ha mencionado, en el actual ordenamiento legal se asigna al plazo para descargo el carácter de perentorio, con lo cual un descargo presentado fuera de término, no solamente no será atendido por el organismo fiscal en la instancia hasta la resolución por considerarse como no presentado, sino que además hace decaer la posibilidad de instancia recursiva al ser uno de los requisitos formales.

Cuando la instancia recursiva entraba en la competencia del TAF y el plazo para descargo se regía por lo dispuesto en el art. 104 CF, 156 de la ley N° 3909 y la doctrina administrativa mencionada supra, el organismo de apelación consideraba cumplido el requisito formal de presentación del descargo aún cuando éste hubiera sido presentado fuera de término pero antes de dictarse la resolución del Subdirector de Fiscalización (caso “Desgens, Antonio Nelson” entre otros), por lo cual no era óbice para la admisión

formal del recurso.

Instancia posterior

El andamiaje establecido en el recurso de apelación ante el TAF garantizaba un correcto cierre de la instancia administrativa, por cuanto la resolución dictada por el TAF pasaba automáticamente a consideración del Poder Ejecutivo que, de ratificarla por decreto, tenía el carácter de definitiva en sede administrativa (art. 93 CF).

Acorde con lo dispuesto por el art. 5 de la ley N° 3918, una decisión administrativa es definitiva cuando resuelve sobre el fondo de la cuestión, y dicha decisión causa estado cuando es dictada por la más alta autoridad competente una vez agotados todos los medios de impugnación establecidos en las normas administrativas.

De tal manera, una resolución del TAF ratificada por decreto del Poder Ejecutivo resolvía el fondo de la cuestión y era dictada por la más alta autoridad administrativa de la Provincia. Con lo cual cumplía las dos condiciones fijadas por el Código Procesal Administrativo, habilitándose la instancia judicial ante la Suprema Corte de Justicia mediante interposición de la Acción Procesal Administrativa.

Con la modificación introducida en el año 2013 el nuevo texto del art. 316 bis dispone que la decisión del Director General de Rentas será definitiva y causará estado en los términos del art. 5 de la ley N° 3918. De acuerdo con el art. 18 de la ley N° 8521 debe entenderse que la resolución la dictará el Administrador General de la ATM.

Puede ser definitiva por cuanto, en su instancia, resuelve sobre el fondo de la cuestión; pero no puede causar estado por cuanto no es dictada (o ratificada) por la más alta autoridad administrativa, que sigue siendo el titular del Poder Ejecutivo, cuya competencia natural sobre la materia administrativa deviene del art. 128 inc. 1 de la Constitución Provincial.

Tampoco cumple con la segunda condición impuesta por el art. 5 de la ley N° 3918, cual es que se hayan agotado todos los medios de impugnación establecidos en las normas administrativas. Ante lo cual cabe tener presente la nueva naturaleza otorgada por la ley N° 8521 al organismo fiscal. Dicha ley crea la Administración Tributaria Mendoza - de la cual depende la Dirección General de Rentas - como entidad autárquica y descentralizada (art. 2), bajo la superintendencia y control de legalidad del Ministerio de Hacienda y Finanzas (art. 1).

De tal manera, quedaría habilitado el recurso de alzada por ante el Poder Ejecutivo, propio contra decisiones de los órganos superiores de los entes descentralizados, establecido por el art. 183 de la ley N° 3909, el cual sí, de acuerdo a lo establecido por el mismo artículo, causa estado.

Así, por más que el art. 316 bis CF diga que la resolución del recurso por parte del Director General de Rentas (entiéndase Administrador General de la ATM) cause estado, ello colisiona con lo estipulado por la ley N° 3918 y el resto de la normativa administrativa.

Nuevamente se pretende coartar la posibilidad de defensa del contribuyente haciendo concluir la instancia administrativa en un funcionario de rango medio.

Las modificaciones introducidas a manera de injerto, plantean una serie de interrogantes de difícil solución hasta que no se produzca la resolución de casos judiciales.

ARTICULO 317 CF

Este artículo establece que se aplicarán, en lo pertinente, las disposiciones de los arts. 91 a 94 en el procedimiento de apelación contra la resolución que impone multa y clausura.

Esto tenía razón de ser cuando el recurso se deducía como apelación ante el TAF, ya que los arts. 91 a 94 regulan precisamente el procedimiento recursivo ante este organismo.

Habiéndose modificado el art. 316 bis, defiriendo la competencia recursiva a la propia Dirección General de Rentas (ahora ATM - DGR), carece de sentido la remisión del art. 317 por cuanto se refiere a un procedimiento ante el TAF que ya no existe. Debería haberse normado el procedimiento recursivo ante la DGR con sus etapas de: admisión formal, dictámenes y resolución. Téngase presente que no habría contestación de agravios, porque el recurso toma la característica de una revocatoria.

CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO

El último párrafo art. 313 CF fija el concepto de establecimiento. El mismo ya estaba en el segundo párrafo del inc. h) del mismo art., y la ley 8523 lo cambió de lugar.

Si bien esto lo deja en una ubicación más apropiada, se superpone con idéntico concepto reglado en el art. 2 de la RG 52/04. Una de las dos normas se torna innecesaria.

CONCLUSIONES

Las modificaciones introducidas por la ley 8523 al Código Fiscal en el régimen de la sanción de multa y clausura significan, tanto por el incremento de ilícitos tipificados y su entidad, por los cambios en el procedimiento y por las menores posibilidades de defensa, una clara afectación en las garantías y derechos del contribuyente y un claro avance en lo que podemos llamar la voracidad punitiva del Fisco.

ABREVIATURAS UTILIZADAS

Art.: Artículo
ATM: Administración Tributaria Mendoza
BO: Boletín Oficial
CC: Código Civil
CF: Código Fiscal
CN: Constitución Nacional
DDJJ: Declaración Jurada
DGR: Dirección General de Rentas
IIB: Impuesto sobre los Ingresos Brutos
Inc.: Inciso
RG: Resolución General
Ss: Siguietes
TAF: Tribunal Administrativo Fiscal

BIBLIOGRAFIA

Ábalos, María Gabriela y otros: Código Fiscal de la Provincia de Mendoza. Ed. La Ley
Administración Tributaria Mendoza: Resoluciones generales
Argentina: Código Civil
Argentina: Constitución Nacional
Argentina: Ley N° 11.683
Garfunkel de Wendy, Lilian N. y Ruso. Eduardo Ángel, “Ilícitos Tributarios”
Gómez, Teresa y Folco, Carlos María: Procedimiento Tributario; 6ª ed.; La Ley
Gutman, Raúl y Marcos Gabriel en “Las clausuras impositivas. Régimen y procedimientos aplicables”; Ed. Aplicación Tributaria S.A.; 1997
Hutchinson, Tomás: Régimen de Procedimientos Administrativos Ley N° 19.549. Decreto reglamentario 1759/72, Editorial Astrea
Mendoza: Constitución Provincial
Mendoza: Código Fiscal

Mendoza: Ley N° 3909

Mendoza: Ley N° 3918

Mendoza: Ley N° 8521

Mendoza: Ley N° 8523

Palacios, Lino Enrique: Derecho Procesal Civil, Tomo IV, Actos Procesales, Editorial AbeledoPerrot, 1977

Podetti, Ramiro: Derecho Procesal Civil, Comercial y Laboral, Tratado de los Actos Procesales, Principio y normas Generales, 2° Parte. Ediar Soc. Anon. Editores

Taveira Torres, Heleno: Derecho tributario y derecho privado, Ed. Marcial Pons

