

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA MANTANZA

ESCUELA DE POSGRADO

**TRABAJO INTEGRADOR DE LA ESPECIALIZACIÓN
EN PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO, LEY PENAL TRIBUTARIA
Y PREVISIONAL**

**ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA ESTRUCTURA RECURSIVA DE
LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO DE LA NACIÓN
RESPECTO DEL CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA
DE MENDOZA**

AUTOR: ABOG. FRANCISCO J. BUSTELO

TUTOR: DR. IGNACIO BUITRAGO

03 DE DICIEMBRE DE 2007

ANALISIS COMPARATIVO DE LA ESTRUCTURA RECURSIVA DE LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO DE LA NACION RESPECTO DEL CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE MENDOZA

INDICE

- Introducción	pág. 3
1.- IMPUGNACION DEL ACTO EMITIDO POR EL ORGANO RECAUDADOR	pág. 6
2.- ORGANISMOS RECAUDADORES	pág. 7
2.1.- Administración Federal de Ingresos Públicos	pág. 8
2.2.- Dirección General de Rentas – Procedimiento Administrativo Fiscal	pág.10
2.2.1.- Dirección General de Rentas	pág.10
2.2.2.- Procedimiento Administrativo Fiscal	pág.12
3.- RECURSOS CONTRA RESOLUCIONES QUE DETERMINAN TRIBUTOS Y APLICAN SANCIONES POR OMISIÓN DE LOS MISMOS	pág. 15
3.1.- Procedimiento Tributario Nacional	pág. 16
3.2.- Código Fiscal de Mendoza	pág. 19
3.3.- Diferencia entre procedimientos: su importancia	pág. 21
4.- SEGUNDA INSTANCIA ADMINISTRATIVA	pág. 25
4.1.- Recurso de apelación ante el Tribunal Administrativo Fiscal	pág. 26
4.2.- Tribunal Administrativo Fiscal – Composición – Caracteres	pág. 31
5.- REPETICION DE TRIBUTOS	pág. 32
5.1.- Procedimiento Tributario Nacional	pág. 32
5.2.- Código Fiscal de Mendoza	pág. 34
5.3.- Diferencias	pág. 35
6.- AMPARO POR MORA	pág. 37
6.1.- Procedimiento Tributario Nacional	pág. 37
6.2.- Código Fiscal de Mendoza – Recurso Directo	pág. 39
6.3.- Diferencias	pág. 41
7.- RECURSOS RESIDUALES	pág. 43
7.1.- Procedimiento Tributario Nacional	pág. 43
7.1.1.- Recurso de Apelación ante el Director General	pág. 43
7.1.2.- Recursos contra actos administrativos del Director General	pág. 44

7.2.- Código Fiscal de Mendoza	pág. 46
8.- RECURSO CONTRA LA SANCION DE CLAUSURA – MULTA	pág. 46
8.1.- Procedimiento Tributario Nacional	pág. 47
8.2.- Código Fiscal de Mendoza	pág. 49
8.3.- Diferencia entre ambos regímenes	pág. 51
9.- RECURSO CONTRA LAS FACULTADES DE INTERPRETACIÓN	pág. 54
9.1.- Procedimiento Tributario Nacional	pág. 54
9.2.- Código Fiscal de Mendoza	pág. 55
10.- ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD	pág. 56
11.- CONCLUSIONES	pág. 58
12.- FUENTES BIBLIOGRAFICAS CONSULTADAS	pág. 62

ANALISIS COMPARATIVO DE LA ESTRUCTURA RECURSIVA DE LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO DE LA NACION RESPECTO DEL CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE MENDOZA

Introducción

El sistema federal de gobierno consagrado en nuestra carta magna implica la descentralización territorial del poder dando origen a entes autónomos, lo que lleva a la coexistencia de distintas esferas de poder dentro de un mismo territorio, con la consiguiente distribución del mismo entre el estado nacional y los estados provinciales y municipales.

Del carácter autónomo de las provincias surgen facultades propias de organización, legislativas, judiciales, de poder de policía, y económicas – financieras. (arts. 4, 9, 75 inc. 1, 121 y 122 C.N.). Precisamente, dentro de éstas últimas encontramos la potestad de establecer impuestos y reglar el comercio interior.

Conforme el artículo 121 de la Constitución Nacional, las provincias conservan el poder expresamente no delegado a la Nación, motivo por el cual - en materia tributaria – pueden elegir libremente las materias y sujetos imponibles, **aunque siempre subordinadas o limitadas, a la condición de respetar los principios y garantías establecidos en la ley fundamental en materia de distribución de competencias tributarias.**

Por ello, ajustadas a los límites constitucionales, las provincias y los municipios pueden dictar normas destinadas a crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, como también eximir y conferir beneficios impositivos, y determinar los ilícitos tributarios y sus respectivas sanciones.

Más allá de las distintas discusiones doctrinarias, y de las variadas interpretaciones jurisprudenciales respecto de las competencias propias, delegadas y concurrentes entre gobierno federal y local, a lo cual debe sumarse la conflictiva ley de coparticipación fiscal, lo cierto es que las provincias y los municipios ejercen

en el ámbito de su competencia territorial sus propias y legítimas potestades tributarias.

Ahora bien, Horacio García Belsunce explica que **del ejercicio del poder tributario nace la relación jurídica tributaria**, la cual es una relación de derecho con base constitucional, ya que es la Constitución Nacional la que distribuye las competencias entre los distintos entes políticos con poder en la materia, y además fija los límites al ejercicio de ese poder. Estos límites al poder tributario se denominan “garantías constitucionales”.¹

Por otra parte, Tulio Rosembuj² expresa que la relación tributaria es “**la relación entre el ciudadano y el Estado, o por decirlo como Hensel, del hecho imponible y sus consecuencias jurídicas**”.

Entonces, la relación que se traba entre el Estado y los sujetos sometidos a él, constituye una obligación tributaria de contenido único o variado. Esta relación, implica necesariamente la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, como también sus exigencias de tipo formal.

Ahora bien, en la medida que el sujeto pasivo manifieste su disconformidad a la pretensión del Fisco o a la aplicación de una sanción por parte de éste, la relación jurídica tributaria entre administración y administrado va a ingresar a un nuevo status jurídico, que he dado en llamar “**conflicto tributario**”.

Así, “conflicto tributario” va a traer aparejado el fin de la etapa oficiosa en la actuación administrativa, para dar nacimiento al proceso tributario propiamente dicho, o al llamado técnicamente **contencioso – administrativo**.

Esta fricción en la relación fisco – contribuyente implica que la administración deja su posición preponderante de poder público, para transformarse en sujeto procesal, o en parte de un proceso administrativo de carácter contencioso, en el cual

¹ García Belsunce, Horacio A. – Temas de Derecho Tributario – pág. 77/8

² Rosembuj, Tulio – Elementos del Derecho Tributario – t. I – pag. 185.-

las partes quedan sometidas a su propia potestad y en una situación – en principio – de igualdad.

A los efectos de discutir en el marco de un “proceso” la pretensión fiscal o la sanción aplicada, las legislaciones nacionales y locales otorgan a los contribuyentes y responsables una serie de herramientas procesales a fin de poder atacar o impugnar el acto administrativo cuestionado. Estas herramientas procesales se denominan **acciones y recursos**, y se encuentran consagradas tanto en los ordenamientos tributarios nacional, provincial como municipal.

Así, originado el “conflicto tributario” como consecuencia del resquebrajamiento de la relación fisco – contribuyente, el objetivo de la presente investigación es efectuar un análisis comparativo entre la estructura recursiva prevista en la ley de procedimiento tributario nacional (11.683 t.o. 1998) y el Código Fiscal de la provincia de Mendoza; destacando no sólo las alternativas recursivas previstas en cada ordenamiento, sino también las cualidades, ventajas e inconvenientes procesales que exhibe cada régimen.

Corresponde aclarar al lector que a los efectos de no escapar de la finalidad central del presente trabajo, no me adentraré en el análisis profundo de cada una de las herramientas recursivas y sus vericuetos procesales, sino que efectuaré una referencia de carácter general de los mismos a los fines de poder arribar a la finalidad prevista: el análisis comparativo de cada estructura recursiva.

La metodología utilizada para la presente investigación es del tipo descriptiva analítica, mediante el estudio de los ordenamientos ya señalados en lo que respecta a sus vías recursivas, opiniones jurisprudenciales y doctrinarias, pretendiendo arribar así a una conclusión respecto del necesario juego armónico entre el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente y el dinamismo que exige el procedimiento tributario tanto en el ámbito nacional como provincial.

Por último, y también vinculado a la metodología utilizada, corresponde señalar que por una cuestión de claridad y a los efectos de lograr una efectiva comprensión del paralelo entre ambas estructuras recursivas, he optado por tomar

un instituto en forma particular y analizarlo tanto a nivel nacional como provincial, elaborando posteriormente una conclusión respecto de las diferencias entre ambos regímenes analizados. Entiendo, que esta forma de descripción facilita la comprensión de las marcadas diferencias existentes entre un sistema y otro.

1.- IMPUGNACION DEL ACTO EMITIDO POR EL ORGANO RECAUDADOR

He expresado que el “**conflicto tributario**” tiene su origen, en términos generales, en el acto del contribuyente a través del cual manifiesta su disconformidad a la pretensión fiscal o a la aplicación de una sanción. Este acto – desde lo estrictamente jurídico – implica la acción del contribuyente o responsable tendiente a impugnar el acto administrativo cuestionado.

Arias Velasco ³ sostiene que es requisito del Estado de Derecho que las normas que delimitan las facultades y deberes de la administración con los particulares y la de éstos con el Estado, sean respetadas a partir de la existencia de un procedimiento, al que deben someterse los actos de la administración. Ello implica - según el autor citado – que estos actos deben estar sujetos a un procedimiento, a vías recursivas y a una jurisdicción encargada de resolver las cuestiones que se susciten entre administración y administrados.

Es fundamental señalar que la relación jurídica tributaria, se encuentra sujeta a un doble control – ambos con raigambre constitucional – y que son: **a)**- el examen de los actos administrativos del inferior, y **b)**- la revisión judicial. Es decir, que el contribuyente en el marco de esta relación puede acudir – en sede administrativa o en sede judicial (según corresponda) – a los efectos de petitionar la revisión o la revocación del acto administrativo lesivo a sus intereses.

Así, a partir de lo ya expresado, el instrumento con que cuenta el contribuyente para atacar o impugnar el acto administrativo emanado del Organismo Recaudador – tanto nacional como provincial - y dar nacimiento así al contencioso administrativo es lo que técnicamente se denomina **recurso**.

³ Arias Velasco – Procedimiento Tributario – pag. 311.-

Sin bien son innumerables los conceptos que pretenden definir al recurso, prefiero tomar la precisa definición de Enrique Falcón, al sostener que se trata de un **“acto procesal, ejecutado por la parte o quien está legitimado para ello, destinado a modificar una resolución judicial o administrativa, y que puede consistir en la revocación, anulación o modificación - total o parcial – de la mencionada resolución.”**⁴

Ahora bien, no hay duda que la interposición de recurso o demanda implica el ejercicio del poder de acción, y en tal sentido, la misma es el poder jurídico conferido al individuo para provocar la jurisdicción, esto es, para posibilitar el ejercicio del poder jurisdiccional.

Asimismo, corresponde señalar que el recurso como herramienta destinada a la impugnación de una resolución judicial o de un acto administrativo debe contener tres elementos esenciales: **a)**- que quien lo interponga revista la calidad de parte. **b)**- la existencia de un gravamen o perjuicio concreto resultante de la decisión. **c)**- la interposición del mismo dentro del plazo perentorio.

La existencia de estos recaudos da eficacia a la pretendida impugnación y genera el verdadero efecto jurídico de pretender la modificación, o revocación de la resolución cuestionada.

2.- ORGANISMOS RECAUDADORES

Vinculado exclusivamente a la relación jurídico tributaria, los organismos recaudadores – tanto en la nación como en las provincias – son entes administrativos encargados de emitir las resoluciones que determinan tributos, imponen sanciones o regulan otros aspectos vinculados a la relación fisco - contribuyente.

A partir del hecho que estas resoluciones pueden ser objeto de ataque por parte del contribuyente o responsable a través de la vía recursiva elegida, se hace

⁴ Falcón, Enrique – Derecho Procesal – Tomo I – pág. 734 – Rubinzal y Culzoni – Buenos Aires 2003

indispensable brindar una descripción de estos organismos a los efectos de analizar sus atribuciones y funciones en el marco del procedimiento tributario.

2.1.- ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS

La AFIP nace en el año 1996 mediante decreto 1156/96, norma que crea un ente autárquico producto de la fusión de la Dirección General Impositiva y la Administración Nacional de Aduanas, adoptando el gobierno de turno, la nueva tendencia de reunir en un sólo organismo las facultades de verificación y recaudación de los distintos tributos nacionales.

Vale recordar que en el año 1993 y mediante el decreto 507/93, las facultades de verificación, contralor y recaudación de los recursos de la seguridad sociales habían pasado de ANSES a DGI, quedando limitado el organismo previsional, exclusivamente, al otorgamiento beneficios jubilatorios.

Es decir en 1996 se produce la fusión de dos organismos (DGI – ANA) que tienen a su cargo la fiscalización y la recaudación de impuestos nacionales, recursos de la seguridad social y recursos aduaneros, implicando la creación de AFIP un organismo recaudador en el sentido integral de la palabra, circunstancia que – independientemente de la instrumentación jurídica – desde ya celebro.

Ahora bien, más allá de las numerosas discusiones con relación a la constitucionalidad de la norma, es el decreto 618/97 la norma que le da verdadera vida al nuevo organismo, determinando su organización, competencia, estructura, facultades, etc. El propio decreto establece la **naturaleza jurídica** del organismo, al sostener que la AFIP es un órgano autárquico bajo el ámbito de Ministerio de Economía, ejerciendo éste últimas funciones de superintendencia general y control de legalidad sobre el órgano recaudador.

El nuevo organismo detenta las facultades consagradas específicamente por el decreto 618/97, y ejerce también las funciones que le fueran otorgadas a los organismos disueltos (DGI – ANA) por las leyes 11.683, 22091, 22415, el decreto

507/93, como también por otras leyes y reglamentos. **Es decir que las facultades y atribuciones de AFIP para el desarrollo de su accionar resultan amplísimas.**

Específicamente, las funciones del organismo surgen del artículo 3 del decreto 618/97. Sin embargo, resulta absolutamente representativa la norma cuando señala que la AFIP “**será el ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación**”, teniendo todas las facultades de los organismos fusionados, y en especial la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas.

La máxima autoridad del organismo recaudador es el Administrador Federal, funcionario designado por el Poder Ejecutivo a propuesta del Ministerio de Economía. El Administrador está secundado por tres Directores a cargo de la Dirección General Impositiva, de la Dirección General de Aduanas y de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social, ésta última creada por el decreto 1231/01, aunque ha delegado sus facultades de verificación y recaudación en DGI. Con rango inferior se encuentran los Subdirectores Generales y los Jefes de Unidades de Estructura.

Las funciones del Administrador Federal se encuentran detalladas en los artículos 6, 7, 8 y 9 del decreto 618/97. El artículo 6 los que se refieren a las facultades de organización interna tanto del Administrador Federal como de los Directores Generales.

El artículo 7 consagra las facultades de reglamentación del Administrador Federal, las cuales pueden ser generales o especiales. El artículo 8 le otorga al Administrador las facultades de interpretación, las cuales tendrán el carácter de normas generales y obligatorias, previendo también la posibilidad de impugnar las mismas ante el Ministerio de Economía.

Sin embargo, las atribuciones que se vinculan al objeto de nuestro estudio surgen del juego armónico de los artículos 9 y 10; normas que le otorgan al Administrador Federal las facultades de dirección del organismo, y **las atribuciones**

de juez administrativo, pudiendo delegar tales facultades en funcionarios de rango inferior, tal como se desprende del antes mencionado artículo 10 del decreto 618/97.

Es decir, que tanto el Administrador Federal como aquellos funcionarios a los cuales se les haya delegado la función de juez administrativo, son aquellos facultados o habilitados para emitir la resolución que puede resultar el disparador del “conflicto tributario”. Asimismo, y atento al camino procesal que opte el contribuyente, son los jueces administrativos quienes deberán eventualmente resolver la impugnación que pudiera efectuar el contribuyente de la resolución emitida que a su criterio le cause gravamen.

Si bien el análisis del decreto 618/97 resulta apasionante no sólo respecto de su debate constitucional, sino también en relación a la cantidad de normas que pueden ser objeto riquísimos análisis técnico – jurídico, adentrarme en el mismo implicaría perder de vista el objetivo principal del presente trabajo, razón por la cual prefiero limitarme a las características ya indicadas, a los efectos de comprender el papel que desarrolla el órgano recaudador en el procedimiento tributario.

2.2.- DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS – PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO FISCAL.

2.2.1- DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS En ejercicio de facultades originarias y exclusivas, no delegadas al gobierno federal, la Provincia de Mendoza tiene atribuciones propias para recaudar el **impuesto inmobiliario**, **impuesto sobre los ingresos brutos** (incluido el respectivo convenio multilateral), **impuesto de sellos**, **impuesto a los automotores**, las llamadas **tasa retributiva** que incluye concepto como servicios retribuíbles, servicios administrativos y actuaciones judiciales, e **impuestos varios** (loterías, quinielas, concursos, certámenes y eventos).

Sobre los impuestos detallados, la provincia tiene atribuciones exclusivas vinculada no sólo a la creación del tributo, sino también lo que determinación de la alícuota, fiscalización, aplicación y recaudación de los distintos gravámenes.

El órgano recaudador de la Provincia de Mendoza es la **Dirección General de Rentas** (art. 8 C.Fiscal), organismo que actúa bajo la órbita del Ministerio de Hacienda la Provincia, y que tiene por función **el ejercicio de las facultades derivadas del código fiscal, leyes especiales, normas reglamentarias y obviamente, la constitución provincial.**

Una cuestión de relevancia a señalar es que la Dirección General de Rentas no es un ente autárquico como la AFIP, sino que forma parte de la estructura orgánica del Ministerio de Hacienda de la provincia.

La Dirección General de Rentas de la Provincia de Mendoza, fue creada el 20 de noviembre de 1896 por la ley provincial 480 emanada de la legislatura local, norma que le otorgaba las funciones de *“Confeccionar los registros y padrones correspondiente a los diferentes conceptos de la renta pública, y emitir papel sellado, estampillas, boletas de contribuciones y demás valores que correspondan a esa oficina”*.

Entre las **principales funciones** del organismo recaudador provincial se destaca: **a)-** La determinación, verificación, recaudación, fiscalización de los recursos de origen provincial previstos en el código fiscal y leyes especiales. **b)-** Puede dictar normas generales con el objeto de aplicar e interpretar el código fiscal u otra norma tributaria. **c)-** Puede evacuar consultas con carácter vinculante entre las partes. **d)-** Ejercer las funciones de juez administrativo en las materias que lo faculte el código fiscal, leyes fiscales y sus reglamentos. **e)-** Intervenir en los procesos judiciales o administrativos con el objeto de determinar, verificar o exigir el pago de tributos, intereses y sanciones; etc.

En lo que respecta a su **organigrama**, la Dirección General de Rentas de la Provincia está a cargo del Director General quien tendrá a su cargo la representación del organismo ante los poderes públicos, entes estatales, contribuyentes, responsables y terceros. El Director General es nombrado por el Ministro de Hacienda sin límite de tiempo y sus atribuciones surgen del art. 10 del código fiscal y leyes especiales.

Por otra parte, la Dirección General de Rentas cuenta con siete subdirecciones, a saber: Gestión Interna, Atención al Contribuyente, Administración, Legal y Técnica, Fiscalización, Informática y Regalías. A su vez, las distintas subdirecciones cuentan con distintos departamentos.

Conforme al artículo 9 del Código Fiscal, el Director General puede delegar sus funciones en los subdirectores o funcionarios que establezca la ley o reglamento.

Aparece así, también en el ámbito provincial, el instituto de la delegación de facultades. Ello significa que las facultades antes indicadas, especialmente la descrita en el inciso e) del artículo 10 (juez administrativo) del Código Fiscal, pueden ser delegadas a funcionarios de rango inferior, quienes en tal sentido podrán revestir la calidad de jueces administrativos.

Por otra último, las facultades de fiscalización y verificación del organismo surgen del art. 12 del Código Fiscal, **siendo prácticamente las mismas de las que goza la AFIP**, entre las que se destacan: a)- exigir a los contribuyentes, responsables o terceros toda aquella documentación que se vincule a situaciones de hecho y derecho que puedan configurar el hecho imponible. b)- Citar a contribuyentes, responsables y terceros. c)- Solicitar el auxilio de la fuerza pública y eventualmente orden de allanamiento a los efectos de llevar a cabo las funciones que le corresponda. d)- Intervenir y tomar medidas de seguridad respecto de la documentación inspeccionada. e)- solicitar embargo preventivo o cualquier otra cautelar que haga a la protección del crédito fiscal; etc.

2.2.2- PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO FISCAL: la norma mendocina señala que el mencionado proceso se regirá por las disposiciones del Código Fiscal, **y supletoriamente por la ley de procedimiento administrativo de la provincia 3909.**

Por otra parte, el artículo 78 del Código Fiscal expresa que la acción administrativa fiscal puede ser iniciada: **a)- a petición de parte interesada.** Se trata planteos que el contribuyente efectúa en forma particular al Fisco especialmente lo

que respecta a devolución o repetición, compensación o acreditación de saldos o sumas de dinero. **b)-** por denuncia, o **c)-** por actuaciones de oficio del órgano recaudador.

En los casos b) y c) se correrá una vista al contribuyente por el término de 15 días a los efectos de que formule su descargo fundado en cuestiones fácticas, de derecho, y ofrezca la prueba tendiente a desvirtuar la pretensión del Fisco.

Por último, y a los efectos de ingresar directamente en el análisis comparativo de los distintos medios recursivos, corresponde señalar que taxativamente – **a diferencia de lo que ocurre en la ley 11.683** - los artículos 86 y 87 del código fiscal mendocino, establecen que las resoluciones emanadas del Director General o de los funcionarios con facultades delegadas podrán ser atacadas por los recursos de: a)- **aclaratoria**, b)- **revocatoria**. c)- **apelación ante el Tribunal Administrativo Fiscal**, y d)- **directo**.

Ello significa que el código fiscal mendocino enumera **expresa y taxativamente** los recursos que están a disposición del contribuyente para atacar una resolución del organismo recaudador; ello sin perjuicio de la posibilidad de utilizar alguna herramienta defensiva previstas en la 3909.

2.3- De análisis antes efectuado, no surgen diferencias de relevancia en lo que respecta a las funciones esenciales de los organismos recaudadores estudiados, especialmente en lo que hace a sus funciones de verificación, fiscalización, aplicación y recaudación de tributos.

Otro punto de conexión entre ambos regímenes está dado por el hecho que tanto el Administrador Federal como el Director General tienen facultades de interpretación y reglamentación que surgen en el primer caso del decreto 618/97; y en el segundo caso del artículo 10 código fiscal de la provincia.

Sin embargo, la **diferencia a resaltar se vincula con la naturaleza jurídica de cada organismo**, ya que mientras la AFIP es un organismo autárquico con control de legalidad y superintendencia general del Ministerio de Economía y

Producción; la Dirección General de Rentas integra en forma directa el Ministerio de Hacienda de la Provincia de Mendoza, encontrándose incluida en el organigrama técnico del referido ministerio.

Un dato curioso surge del hecho que la famosa “**consulta vinculante**” ingresa a la legislación nacional en el año 2005 mediante la ley 24769 (antievación II); mientras que en la legislación mendocina el artículo 97 bis del código fiscal contempla tal instituto desde la entrada en vigencia de la ley provincial 6452 el 20 de enero de 1997, destacando que las cualidades de la consulta vinculante son similares en ambos regímenes, **resultando inapelable en el procedimiento tributario mendocino.**

Ahora bien, vinculado al tema que nos ocupa, he destacado que **tanto el Administrador Federal, como el Director General de Rentas tienen atribuciones propias de juez administrativo, pudiendo delegar estas facultades en funcionarios de rango inferior.** En tal sentido, las máximas autoridades de los organismo o los funcionarios sobre los que recaen las atribuciones delegadas, serán los encargados de emitir las resoluciones que determinen tributos, impongan sanciones, etc., o que resuelvan – eventualmente – las impugnaciones que efectúen los contribuyentes en cada caso particular.

Así, habiendo desarrollado en los puntos anteriores cuestiones indispensables para el desarrollo del presente trabajo, a continuación comenzaré el análisis de la estructura recursiva del régimen nacional y provincial.

Oportunamente he señalado que como metodología propuesta, he tomado cada herramienta recursiva destacando sus caracteres generales tanto en el régimen nacional como provincial, para posteriormente determinar y analizar las diferencias entre los sistemas y normas de los procedimientos tributarios estudiados.

3.- RECURSOS CONTRA RESOLUCIONES QUE DETERMINAN TRIBUTOS Y APLICAN SANCIONES POR OMISIÓN DE LOS MISMOS.

Obviamente que en cualquier sistema tributario, las resoluciones que determinan la pretensión fiscal, como también aquellas que aplican sanciones por la falta de cumplimiento formales o sustanciales por parte de los contribuyentes o responsables, constituyen las resoluciones más relevantes.

Conforme a lo oportunamente señalado, la no conformación de la pretensión fiscal, o de la sanción que se pretende aplicar al contribuyente va a dar origen al "conflicto tributario" con todas las consecuencias procesales que ello implica.

Por ello, comenzaré analizando aquellas herramientas procesales que tiene el contribuyente o responsable a su disposición - tanto el régimen tributario nacional como en el régimen mendocino - con la finalidad de impugnar, revocar o modificar aquella resolución que determina la pretensión fiscal, o que impone sanciones (a excepción de la clausura) en razón de una conducta tributaria dolosa o culposa.

En el caso de la **ley 11.683** las resoluciones determinativas de tributos y accesorios, ya sea en forma cierta o presunta, aquellas que aplican sanciones (a excepción de clausura), y los casos de repetición del artículo 81 podrán ser atacadas ya sea por el **recurso de reconsideración o por el recurso apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación**, herramientas que pueden ser utilizadas por los interesados de manera **optativa y excluyente**, como explicaré en su oportunidad.

Por su parte, el **código fiscal mendocino** consagra en el artículo 89 el **recurso de revocatoria** como **único medio que procede** a los efectos de atacar las "*decisiones del Director General o de los funcionarios con facultades delegadas expresamente.*"; decisiones que van a contener tanto la exigencia fiscal como la sanción derivada de la conducta tributaria del sujeto.

Es decir, existen marcadas diferencias entre el procedimiento tributario nacional y el provincial respecto de los medios recursivos con que cuenta el contribuyente para ejercer su derecho de defensa respecto del resolutivo que

expresa la pretensión del fisco. Tales diferencias resaltarán aún más luego de la descripción que efectuaré a continuación de cada régimen en particular.

3.1- PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO NACIONAL

Sin duda alguna, el recurso de reconsideración y el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación constituyen el eje central sobre el cual se funda el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente respecto de las resoluciones del fisco en el procedimiento tributario nacional.

A través de los mismos se puede atacar los actos de mayor trascendencia que pueda emitir el organismo recaudador respecto del contribuyente, y que son: **la aplicación de sanciones, la determinación de tributos y accesorios de manera cierta o presuntiva, o atacar las resoluciones que se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos del artículo 81 de la ley 11.683.**

Estas herramientas procesales están actualmente consagradas en el artículo 76 de la ley 11.683 según el ordenamiento de 1998; y el **plazo** para la interposición ya sea del recurso de reconsideración como el de apelación ante el T.F.N. es de **quince (15) días hábiles** a partir de la notificación de la resolución cuya revisión se solicita.

Resulta fundamental destacar que estos recursos **son optativos y excluyentes**. Es decir, la elección de un camino recursivo por parte del contribuyente le cierra de manera definitiva la otra alternativa procesal para atacar el acto administrativo del órgano recaudador.

En tal sentido, tanto el Tribunal Fiscal de la Nación como la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo han dictado distintos fallos (“**Leyssen y Cia**” (TFN – 9/9/60 – L.L104-64), “**Giacomone y Cia**” (TFN – 21/01/61 – J.A. 1962 – III-436) y “**Tricerri SA**” (TFN 6/6/62, LL 107-210); “**Bunge y Born**” (Cam. Nac, Sala Cont-Adm. 25/10/65), “**Lares Harbin**” (Cam. Nac. - Cont.-Adm. 27/7/67 – L.L.128-616) y “**Wittasch**” (Cam. Nac – Cont. Adm. 15/9/69 – Impuestos XXVIII-653), en los que avalan de manera terminante el carácter **optativo y**

excluyente de los recursos citados, habida cuenta que habiendo optado por uno de ellos, queda automáticamente excluido el otro.

Si bien, tanto el recurso de reconsideración como la apelación ante el Tribunal Fiscal, procede contra resoluciones que determinen tributos o impongan sanciones, el último párrafo del artículo 76 expresa que no será susceptible de apelación ante el TFN **“respecto de las liquidaciones de anticipos, y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses”**. Y agrega: **“Asimismo no será utilizable esa vía recursiva en las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen”**.

Es decir que la norma citada está **limitando** el acceso al Tribunal Fiscal de la Nación en lo que hace a su competencia **por liquidaciones de anticipos, y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses, salvo que simultáneamente se este discutiendo la procedencia del tributo.**

Por otra parte, el artículo 165 de la LPT, establece que son apelables ante el Tribunal Fiscal de la Nación las resoluciones emanadas del Organismo Recaudador en las que se **“determinen impuestos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva, o imponga sanción”**, en la medida que el monto exigido por la Administración exceda la suma que en tal sentido establece el artículo 159 de la LPT.

Así, la propia norma impone un marcado límite para acceder al Tribunal Fiscal de la Nación. Este límite que está dado por el monto de la pretensión fiscal que el contribuyente pretende atacar. Por ello, el inciso a) del artículo 159 de la LPT fija un monto de \$ 2.500 en caso de determinación de tributos y accesorios o sanciones, y de \$ 7.000 en caso de determinación de quebrantos impositivos. Es decir que el TFN resulta competente vía apelación contra las resoluciones que determinen tributo, accesorios o sanciones por encima de los montos antes indicados.

En conclusión, del juego armónico del artículo 76 con los artículos 159 y 165, surge que la ley 11.683 fija un claro límite **cuantitativo y cualitativo** a los efectos de poder acceder al Tribunal Fiscal de la Nación, circunstancia que deberá tenerse

expresamente presente al momento de tener que optar por un determinado camino procesal.

El ámbito de competencia más importante del artículo 76 es el que se refiere a la **determinación de tributos y accesorios de manera cierta o presuntiva**, ya que aquellos actos del órgano recaudador que no determinen tributos no podrán ser objeto de impugnación mediante las herramientas procesales del referido artículo 76.

Ahora bien, qué se entiende por determinación tributaria? Sobre el particular, el Tribunal Fiscal de la Nación ha dado solución al tema al sostener que la "determinación tributaria" es "**el acto administrativo impugnabile que debe emanar de juez administrativo y contener la fundamentación y elementos que justifiquen y expliquen la pretensión fiscal, sin lo cual no son susceptibles de recurso señalado en el art.78**" (hoy, art.76) (T.FN. 28/2/67 – "Cooperativa Agrícola Ganadera Ltda. de Ascensión", L.L 127-343).

Vale formular tal aclaración, debido a que existen resoluciones de AFIP que aunque impliquen cargos o exigencias pecuniarias al contribuyente, no implican una determinación tributaria, por ejemplo: la caducidad de un plan de pago, la denegatoria de un pedido de prórroga para ingresar retenciones impositivas (TFN 22/11/67 – "**Predial SA** " sum. 13688). Así, este tipo de resoluciones no podrían ser atacadas por el camino que regula el artículo 76.

Respecto de sus **efectos**, la interposición de cualquiera de los recursos analizados otorgan **efecto suspensivo**, lo que significa que la resolución dictada, y en consecuencia la deuda reclamada no se encuentran firme, razón por la cual, el fisco no tiene acceso – por el momento - al camino judicial de la ejecución fiscal.

Ahora bien, en caso de haber optado por **el recurso de reconsideración**, frente a la denegatoria del mismo, el **acceso a la vía judicial** por parte del contribuyente se encuentra previsto en el artículo 82 de la ley 11.683, norma que prevé la posibilidad de interponer demanda contenciosa contra las resoluciones dictadas **en materia de multas**, sin necesidad de abonar el monto de la misma como requisito previo para poder iniciar el camino judicial. También la citada norma,

regula la posibilidad de iniciar la demanda contenciosa respecto de *“las resoluciones dictadas en materia de repetición de tributos y sus reconsideraciones”*, y en los casos previstos en el artículo 81, casos a los cuales me referiré en su oportunidad.

En los dos primeros casos señalados, el plazo para interponer la demanda contenciosa prevista por el artículo 82 es de quince (15) días desde la notificación de la resolución que surja como consecuencia de la interposición del recurso de reconsideración.

Sin embargo, si el contribuyente hubiera optado por el **recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación**, el camino judicial se abrirá mediante la interposición – dentro del término de treinta días de notificada la sentencia del Tribunal Fiscal – del recurso de revisión y apelación limitada previsto en el art. 192 de la ley 11.683 por ante la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo.

No hay duda que la instauración de este organismo administrativo jurisdiccional en 1960, consagró un avance para la efectiva vigencia del principio de legalidad y los derechos de los contribuyentes, no sólo por la independencia de actuación y criterio de sus miembros, sino además por elevado nivel científico de los mismos.

No obstante las virtudes destacadas, **el Tribunal Fiscal de la Nación exige en forma inmediata su “federalización”**; caso contrario el acceso a la real justicia tributaria se encuentra limitada – desde un aspecto fáctico - solamente para algunos. Recomiendo sobre el particular las consideraciones efectuadas al respecto en las conclusiones finales de este trabajo.

3.2.- CODIGO FISCAL DE MENDOZA

En primer término, corresponde señalar que el artículo 86 del citado cuerpo establece que las resoluciones que emanen del Director General o de los funcionarios con atribuciones delegadas, podrán ser recurridas “en la forma que establece el presente código”, destacando la norma citada, que la interposición de los recursos administrativos **suspende** las resoluciones recurridas. Es decir, que la

norma citada determina en forma expresa el efecto suspensivo del recurso en cuestión.

El acto determinativo del tributo y la eventual sanción por la falta de ingreso del mismo, va a poder ser atacado por el contribuyente o responsable **exclusivamente** mediante el **recurso de revocatoria** previsto en el artículo 89 del código fiscal provincial.

Es aquí donde encontramos una diferencia sustancial respecto del régimen nacional que resulta indispensable resaltar. La ley procedimental mendocina ofrece al contribuyente un camino defensivo **más limitado** para atacar la resolución determinativa de tributos. Esa vía procesal está dada **exclusivamente** por el recurso de revocatoria. Por su parte, la ley 11.683 concede dos alternativas procesales **excluyentes** que quedan a opción del administrado: el recurso de reconsideración o el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Ahora bien, hecha esta salvedad hay que señalar que el recurso de revocatoria procede contra "**resoluciones emanadas del Director General de Rentas o de funcionarios que actúen en virtud de facultades delegadas**", y el plazo de interposición es de quince (15) días de notificada la resolución a recurrir.

Sin embargo, es fundamental aclarar que mediante el recurso de revocatoria no solamente se pueden impugnar resoluciones determinativas de impuestos y sus sanciones, sino también otras resoluciones que emanen del Director General o de otros funcionarios que, aún con relevancia fiscal, no determinen tributos o apliquen sanciones (Ej. una resolución interpretando una norma tributaria, reclamo frente a la caducidad de un plan pagos, petición de ajustes en la cuenta del contribuyente, etc.).

Ello significa que el recurso de revocatoria goza de **mayor amplitud de competencia respecto de la materia a impugnar**, que los recursos de reconsideración y apelación ante el T.F.N. consagrados en la ley 11.683.

Asimismo, la norma señala que solamente se puede acceder al Director General de Rentas - vía revocatoria - en la medida que no haya habido decisión

previa y definitiva en esa etapa procesal por parte de un funcionario con facultades delegadas. Es decir, que para impugnar directamente un acto ante el Director General a través del recurso de revocatoria es necesario que un funcionario con facultades delegadas no haya dictado resolución previa y definitiva sobre la cuestión a resolver, condición que parece lógica a los efectos de no tornar más lento el proceso tributario.

El recurso de revocatoria deberá fundarse en el mismo acto, y deberá contener la totalidad de la prueba que se considere conveniente, ya que no se admitirá nueva prueba cuando el contribuyente tuvo oportunidad de ofrecerla en una etapa procesal anterior.

Siempre se interpone en forma directa ante el Director General, quien tiene un plazo de treinta (30) días para resolver la cuestión planteada, plazo que puede ser prorrogado por otros treinta días.

Ahora bien, en forma expresa el artículo 90 del código fiscal mendocino establece que, vencidos los plazos señalados en el párrafo anterior sin que haya sido resuelto el recurso de revocatoria, el contribuyente puede considerar como denegada su petición y recurrir directamente ante el superior jerárquico o ante el Tribunal Administrativo Fiscal de la Provincia.

3.3.- DIFERENCIAS ENTRE PROCEDIMIENTOS: SU IMPORTANCIA

No hay duda que los recursos analizados - tanto a nivel nacional como provincial - tienen una gran relevancia en el "contencioso administrativo" con relación a ese primer gran acto de exteriorización de la voluntad fiscal que implica la determinación de pretensión fiscal, y la eventual aplicación de sanciones por la conducta tributaria del sujeto. Por ello, habiendo analizado las características de cada uno de ellos, corresponde destacar las diferencias existentes entre ambos regímenes.

a)- Desde lo estrictamente normativo, hay que señalar que el código fiscal mendocino enumera **taxativamente** en su artículo 87 los cuatro recursos de los

cuales dispone el contribuyente para ejercer su derecho de defensa frente a las resoluciones del órgano recaudador provincial. (aclaratoria, revocatoria, apelación, directo); ello sin perjuicio de la aplicación supletoria de la ley de procedimiento administrativo provincial 3909.

No ocurre lo mismo en la ley 11.683, ni en su decreto reglamentario. No existe una enumeración taxativa de la totalidad de las herramientas recursivas, sino que en el procedimiento nacional, van siendo apareciendo los distintos recursos al legislar sobre cada instituto o situación particular.

b)- Entiendo que la diferencia más relevante está dada por el hecho que frente a la resolución de la administración fiscal que determina su pretensión y aplica una sanción para el caso de corresponder, en el procedimiento nacional se abren dos caminos procesales – **optativos y excluyentes entre sí** - el recurso de reconsideración y el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Por su parte, en el ámbito de la provincia de Mendoza, el acto administrativo de determinación de tributos por parte del fisco, puede ser recurrido en **forma única y exclusiva** mediante el **recurso de revocatoria**.

Ello implica que el ámbito de defensa del contribuyente resulta **más limitado y escueto** en el código fiscal mendocino que en la ley de procedimiento tributario de la nación. La ley 11.683 ofrece dos alternativas recursivas frente a una misma resolución, e incluso mediante la apelación ante el TFN se sale del ámbito específico de AFIP. Nada esto ocurre en el procedimiento mendocino, ya que frente a la resolución determinativa del tributo, la norma procesal ofrece un solo recurso, y que será resuelto dentro del ámbito de la DGR.

c)- Mediante los **recursos de reconsideración y/o apelación ante el TFN** se pueden atacar resoluciones que determinen de tributos y accesorios de manera cierta o presuntiva, la aplicación de sanciones o atacar las resoluciones que se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos del artículo 81 de la ley 11.683. Existe una limitación respecto de la utilización de estas herramientas y que

está claramente determinado por el juego armónico de los arts. 76 y 159 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.)

Ahora bien, en la Provincia de Mendoza a través del **recurso de revocatoria** se puede recurrir cualquier acto emanado del Director General de Rentas de la provincia o funcionarios con facultades delegadas, incluido el acto determinativo de la pretensión fiscal local.

Ello implica que el procedimiento tributario nacional muestra **especificidad de las herramientas recursivas respecto de los actos emanados del fisco susceptibles de ser impugnados**. Es decir, que de acuerdo al contenido de la resolución, el contribuyente deberá analizar qué recurso corresponde utilizar para atacar la misma. Y tal análisis lo puede efectuar, en razón que la norma le brinda la posibilidad de contar con distintos medios impugnatorios para atacar el decisorio según corresponda.

Esta **especificidad recursiva** se traduce – por una parte - en un mejor y más amplio ejercicio del derecho de defensa del contribuyente, y en otro sentido, le otorga al proceso tributario nacional mayor dinamismo y agilidad.

Por su parte, el procedimiento provincial **aparece manifiestamente más limitado o acotado**, ya que a través del recurso de revocatoria se pueden impugnar no solamente los actos de determinación de la pretensión fiscal, sino también cualquier otra resolución que, aún con un contenido económico, no implique la determinación de la pretensión fiscal o la aplicación de una sanción. Este aparente mayor campo de acción del recurso de revocatoria, no hay duda alguna que significa en términos prácticos una limitación respecto del ejercicio de derecho de defensa del contribuyente.

d)- En el procedimiento nacional, si el contribuyente opta por el **recurso de reconsideración**, el mismo será resuelto por el superior jerárquico del funcionario que lo dictó, siempre dentro del ámbito de AFIP. Si por el contrario, opta por el **recurso de apelación ante el T.F.N.**, la pretensión del contribuyente será resuelta por un tribunal administrativo que ha demostrado desde su creación, una notable

independencia de criterio en sus resoluciones, ajustándose las mismas a parámetros absolutamente técnicos.

Por su parte, en el procedimiento tributario mendocino si bien el **recurso de revocatoria** tiene una competencia más amplia. Desde lo estrictamente jurídico implica para el contribuyente o responsable una limitación, en la medida que el acto determinativo de la pretensión fiscal **solamente** puede ser impugnado mediante la interposición del recurso ya indicado, el que será resuelto por el propio Director General de Rentas, ya se trate del ataque a un acto de un funcionario con facultades delegadas, o de un acto emitido por el propio Director General.

Por ello, sostengo que la **especificidad recursiva** que presenta el procedimiento tributario nacional garantiza en mayor medida el legítimo ejercicio del derecho de defensa por parte del contribuyente, aún con las observaciones que se le pueden formular al régimen nacional.

e)- Corresponde señalar que tanto en el procedimiento tributario nacional como provincial, el plazo de interposición de los recursos estudiados es de quince (15) días, y en ambos casos, tienen efecto suspensivo respecto de las resoluciones atacadas. Es decir que las características señaladas, resultan cualidades comunes de ambos sistemas.

f)- Por ultimo, resulta de sumo interés describir las alternativas procesales en caso de denegatoria de los recursos estudiados con relación al **acceso a la vía judicial**.

En el régimen nacional, si el contribuyente ha optado por el **recurso de reconsideración**, su denegatoria lo facultará para acceder al ámbito jurisdiccional mediante la demanda contenciosa prevista en el artículo 82 de la ley 11.683 para los casos de multas, y respecto de “las resoluciones dictadas en materia de repetición de tributos y sus reconsideraciones”, como también en los casos previstos en el artículo 81, casos a los cuales me referiré en su oportunidad.

Para el caso, que el contribuyente haya optado por el **recurso de apelación ante el TFN**, la denegatoria del recurso en cuestión habilita la vía judicial mediante el recurso de revisión y apelación limitada, el que será resuelto por la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo de la Ciudad de Buenos Aires.

Es decir, que en el procedimiento tributario nacional la denegatoria del recurso de reconsideración o de la apelación ante el T.F.N., habilita el acceso del contribuyente o responsable al ámbito jurisdiccional, agotándose así el camino administrativo.

No ocurre lo mismo en el **sistema mendocino**, debido a que **frente a la denegatoria del recurso de revocatoria**, el contribuyente no puede iniciar el camino judicial, sino que va continuar en el ámbito administrativo pudiendo recurrir la denegatoria del recurso de revocatoria mediante el recuso de apelación ante el Tribunal Administrativo Fiscal (T.A.F.) Es decir, la denegatoria de la revocatoria no agota en el procedimiento mendocino la vía administrativa.

Los puntos analizados resultan de extrema importancia para el objeto de esta investigación, ya que las diferencias marcadas resultan absolutamente claras y manifiestas a los efectos del análisis comparativo entre uno y otro sistema, con las implicancias que ellas tienen respecto del derecho de defensa del contribuyente, y del dinamismo, celeridad y eficacia que requiere el procedimiento tributario tanto en la nación como en las provincias.

4.- SEGUNDA INSTANCIA ADMINISTRATIVA

En el **procedimiento tributario nacional**, frente a las resoluciones denegatorias de recurso de reconsideración o de apelación ante el T.F.N en los casos en los cuales se resuelva la determinación de tributos, sus accesorios o la aplicación de sanciones, **no existe segunda instancia administrativa**, abriéndose por distintos caminos – oportunamente analizados – la vía judicial.

No ocurre lo mismo en el **procedimiento provincial**, debido a que frente a la denegatoria del recurso de revocatoria, procede la interposición del recurso de

apelación ante el Tribunal Administrativo Fiscal provincial previsto en el artículo 91 del código fiscal. En tal sentido, es necesario señalar que el recurso de apelación procede contra decisiones definitivas del Director General de Rentas, **siempre que previamente se haya interpuesto el recurso de revocatoria.**

Es decir que – como ya he expresado – se podrán apelar al T.A.F. resoluciones del Director General, que aunque con un contenido económico para el contribuyente, no implique la determinación de tributos o la aplicación de sanciones derivadas de la conducta del contribuyente, con la condición de la interposición previa de la revocatoria.

Así, a diferencia de lo que ocurre en el procedimiento nacional, marcado nuevamente por una **marcada especificidad recursiva**, no ocurre lo mismo el procedimiento tributario provincial debido a que cualquier resolución definitiva del Director General puede ser recurrida ante el Tribunal Administrativo Fiscal, vía recurso de apelación, siempre que previamente se haya interpuesto el recurso de revocatoria. Las diferencias entre ambos regímenes resultan claras y absolutamente manifiestas.

Ahora bien, marcadas las diferencia entre un sistema recursivo y otro, si el procedimiento mendocino contempla en el artículo 91 la doble instancia administrativa, corresponde señalar algunos aspectos del recurso de apelación ya indicado, como también las cualidades particulares del cuerpo que lo que va a resolver.

4.1.- RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO FISCAL

Respecto del recurso en estudio, ya señalé que procede contra las resoluciones definitivas del Director General de Rentas, en la medida que oportunamente se haya interpuesto el recurso de revocatoria. Hay que destacar, que el recurso también procede contra las resoluciones dictadas por el Director General de Catastro de la Provincia a los efectos de impugnar, por ejemplo, el avalúo fiscal de un inmueble.

Se interpone dentro del **plazo** de quince (15) días a partir de notificada la resolución recurrida ante la mesa de entradas de la Dirección General de Rentas o la delegación que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, teniendo como **requisito de admisibilidad** el pago de la tasa retributiva de servicio, la que al día de la fecha asciende a PESOS CINCUENTA (\$ 50), monto que se actualiza anualmente por ley.

El recurso de apelación se interpone debidamente fundado, debiendo señalar en forma clara y precisa los agravios que causa la resolución atacada. Por otra parte, en la misma presentación debe ofrecerse la totalidad de la prueba, debiéndose acompañar la respectiva prueba documental.

Respecto de la prueba es importante destacar que solamente se va a admitir aquella vinculada a hechos conocidos con posterioridad a la resolución atacada, o documentos que no hayan podido presentarse ante el Director General por causas no imputables al contribuyente.

Es importante destacar que una vez interpuesto el recurso, la Dirección General de Rentas cuenta con un plazo de treinta (30) días a partir de la interposición del mismo para contestar los agravios del apelante, y ofrecer la prueba vinculada al hecho nuevo o documento incorporado. Así, dentro del plazo de los treinta días ya indicado, las actuaciones son remitidas al Tribunal Administrativo Fiscal de la provincia.

Es decir que el recurso se interpone y se sustancia ante la D.G.R y posteriormente tal organismo debe remitir las actuaciones, dentro el plazo de treinta días desde la interposición de la apelación al Tribunal Administrativo Fiscal.

Recibido las actuaciones, el T.A.F se expedirá en el plazo de diez (10) sobre la admisión formal del mismo, pudiendo para el caso de incumplimiento de alguna cuestión formal, intimar al apelante para que en el término de diez (10) subsane las deficiencias, bajo apercibimiento de tenerlo por desistido al recurso en cuestión.

Acto seguido el T.A.F. se expedirá sobre la prueba, destacando que la providencia que el Tribunal dicte, respecto de la admisión, cargo, plazo y producción de prueba será irrecurrible. Ahora bien, en caso que el Tribunal desestime prueba ofrecida por las partes debe hacerlo mediante resolución debidamente fundada, y en ese caso, tal resolución podrá ser objeto de recurso de revocatoria (10 días) ante el mismo Tribunal Administrativo Fiscal. También, el Código Fiscal de la provincia faculta al Tribunal a dictar medidas para mejor proveer en busca de aclarar cuestiones controvertidas u oscuras.

Posteriormente las actuaciones pasan a estado de resolver, y el Tribunal tiene un plazo de treinta (30) días para dictar la resolución definitiva.

No puedo dejar de señalar una gran diferencia entre el accionar del Tribunal Fiscal de la Nación y el Tribunal Administrativo Fiscal de la provincia de Mendoza, ya que violando el principio del debido proceso, el artículo 92 del Código Fiscal de Mendoza expresa que la resolución que dicte el T.A.F **deberá ser remitida en el término de tres (3) días al Poder Ejecutivo para su ratificación**, y agrega que en caso de no compartir el criterio contenido en la resolución el Poder Ejecutivo local **“devolverá las actuaciones para que efectúe un nuevo estudio del asunto”**, lo que es igual a expresar que el Tribunal deberá resolver siempre conforme el criterio de la administración local en violación absoluta a los principios que guían el debido proceso administrativo.

En tal sentido, vale resaltar el accionar independiente del Tribunal Fiscal de la Nación, ya que – pese a ser un cuerpo de la administración con funciones jurisdiccionales – el criterio de sus resoluciones no se ha ajustado a los caprichos y necesidades del gobierno de turno. La independencia señalada de modo alguno puede darse en el proceso mendocino explicado, debido a que la subordinación del T.A.F al Poder Ejecutivo local se encuentra expresamente marcada en la norma.

Finalizando esta curiosa etapa del recurso de apelación analizado, corresponde señalar que remitida la resolución al Poder Ejecutivo provincial, en la medida que este comparta el criterio respecto de lo resuelto, emitirá un decreto ratificando la referida resolución. Tal decreto además de publicarse en el Boletín

Oficial de la provincia, se notifica expresamente al recurrente, a la Dirección General de Rentas y al Fiscal de Estado provincial.

A título ilustrativo, a continuación se observa una publicación ante el B.O. de la Provincia de Mendoza, ratificando una resolución del T.A.F.

MINISTERIO DE HACIENDA

DECRETO N° 753

Mendoza, 20 de mayo de 2003

Visto el expediente N° 07258- C-00-01134 caratulado: «Canessa Luis Enrique S/ Exención Impuesto Inmobiliario Padrón 01-15546-4», y su acumulado N° 01468-D- 00-01134, en el primero de los cuales el señor Luis Enrique Canessa, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 362/2001 de la Dirección General de Rentas, obrante a fs. 22/23 del expediente N° 07258-C-00-01134, y

CONSIDERANDO:

Que el Poder Ejecutivo comparte los fundamentos, los que da por reproducidos en este acto, como asimismo las razones tenidas en cuenta para el dictado de la Resolución N° 20/2002 del Honorable Tribunal Administrativo Fiscal, obrante a fs. 47/48 del expediente N° 07258-C-00-01134, por la cual se rechaza el recurso de apelación deducido por el señor Luis Enrique Canessa. Que en virtud de lo establecido en el artículo N° 92 del Código Fiscal corresponde ratificar la Resolución N° 20/2002. Por ello, atento lo dispuesto en la norma legal citada, lo dictaminado por Asesoría de Gobierno a fs. 50 y por Fiscalía de Estado a fs. 55 del expediente N° 07258-C- 00-01134,

EL GOBERNADOR DE LA PROVINCIA DECRETA:

Artículo 1° - Ratifíquese en todas sus partes la Resolución N° 20/02 20 de fecha 5 de noviembre de 2002, dictada por el Honorable Tribunal Administrativo Fiscal.

Artículo 2° - Comuníquese, publíquese, dése al Registro Oficial y archívese.

ROBERTO RAUL IGLESIAS
Enrique Andrés Vaquié⁵

⁵ Boletín Oficial de la Provincia de Mendoza – 17 junio de 2007 – sección decretos pág. 5097

Ahora bien, luego que la resolución del T.A.F. ha sido ratificada por el Poder Ejecutivo mediante el respectivo decreto, **queda cerrada la vía administrativa para el contribuyente, pudiendo acceder al camino judicial a través de la llamada Acción Procesal Administrativa (A.P.A)**, contemplada en el código procesal administrativo de la provincia (ley 3918).

La acción procesal administrativa se interpone directamente ante la Suprema Corte de Justicia de la Provincia, competencia que surge de los artículos 1 y 2 de la ley 3918. Tal acción deberá promoverse dentro del plazo de treinta (30) días corridos a partir de la notificación de la resolución administrativa. Por otra parte, este camino procesal también puede ser utilizado por el contribuyente frente a los casos de denegatorias tácitas.

Ahora bien, la interposición de la A.P.A **no tiene efecto suspensivo respecto de la resolución atacada**, salvo que la Suprema Corte de Justicia local disponga lo contrario, rigiendo el principio de “solve et repete” conforme lo indica el art. 10 de la ley 3918, salvo que se trate de multas, recargos, intereses u otros accesorios. Asimismo el interesado debe acreditar haber cumplido con la obligación en el plazo de diez días bajo apercibimiento de tener la acción por desistida.

En tal sentido el Máximo Tribunal de Justicia mendocina ha expresado que: ***“La falta de “pago previo” cumplimiento del “solve et repete” de la obligación tributaria vencida, obsta en el caso de no ser salvada oportunamente al progreso de la acción procesal administrativa, más ante la necesidad de mantener el acceso a la jurisdicción como garantía constitucional, resulta conducente y procesalmente viable que el Tribunal decida emplazar por el término de cinco días para que de cumplimiento al pago del tributo que se discute; bajo apercibimiento de desestimar la acción sin otra sustanciación.”*** (HERNÁNDEZ, ALFONSO Y OTS. c/ GOBIERNO DE LA PROVINCIA p/ A.P.A – 17/02/2005 - Expediente: 80311. Ubicación: A195-071), concluyendo de manera terminante en el reconocimiento del “solve et repete”.

Por último, es interesante destacar que la sentencia que dicte la Suprema Corte mendocina en razón de una acción procesal administrativa, solamente podrá ser atacada por los recursos de aclaratoria, revisión y nulidad.

He explicado así, esta segunda instancia que contempla el Código Fiscal mendocino, con las particularidades ya señaladas, y habida cuenta de la referencia que ha efectuado respecto del Tribunal Administrativo Fiscal, se hace indispensable a los efectos de terminar de clarificar el tema, señalar algunas características respecto de su constitución.

4.2.- TRIBUNAL ADMINISTRATIVO FISCAL – COMPOSICIÓN - CARACTERES

El T.A.F. actúa bajo la órbita del Ministerio de Hacienda de la Provincia, y está compuesto por tres miembros, dos contadores y un abogado, designados por el Poder Ejecutivo a propuesta del Ministerio de Hacienda; incluso la presidencia del cuerpo también será determinada por el ejecutivo local. Por otra parte, el Tribunal cuenta con un secretario y asesores especializados en materia tributaria y catastral.

Entre las principales funciones que la norma le otorga al Tribunal son: a)- dictar la norma de procedimiento interno. b)- requerir informes a dependencia municipales, provinciales o nacionales. c)- Dictar medidas para mejor proveer. d)- Solicitar los peritajes que estime pertinentes.

Las resoluciones se dictarán por mayoría de los miembros. Estos pueden dar por separado el fundamento de su decisión, aunque la fundamentación individual será obligatoria cuando se trate de una disidencia de criterio respecto de la mayoría.

Como ya he expresado, no debemos olvidar que en forma supletoria y para el caso de resultar necesario, el Tribunal aplicará supletoriamente las disposiciones de la ley de procedimiento administrativo de la provincia 3909.

Por último, corresponde destacar la existencia de proyectos de ley tendientes a la autarquía de la Dirección General de Rentas, y dotar la T.A.F. de mayor

independencia funcional. Sin embargo, a la fecha de confección del presente trabajo los proyectos se encuentran en la Legislatura local sin tratamiento alguno.

5.- REPETICION DE TRIBUTOS

El gran maestro Dino Jarach ha expresado en su obra "Clases de Derecho Tributario" que la repetición "es simplemente una realización procesal de una institución de derecho sustantivo que es la obligación del Estado de devolver lo que ha sido cobrado indebidamente. Y esa obligación surge de los principios constitucionales, por cuanto la administración tributaria no está para recaudar dinero de cualquier manera, sino está para cumplir la ley, y la ley es la que quiere que se ingrese el tributo en los modos, manera y circunstancias que la propia ley ha establecido".

En realidad, la acción de repetición de impuestos, accesorios y multas (para el caso de corresponder), es la facultad que tienen aquellos contribuyentes de exigir al Estado la devolución de lo pagado por considerar que el ingreso resulta contrario a las normas tributarias, normas de fondo o la Constitución Nacional.

Así, a partir de lo expresado, analizaré el tratamiento procedimental que le brinda el sistema nacional y sistema mendocino al instituto de la repetición.

5.1.- PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO NACIONAL

En el ámbito nacional la acción de repetición está consagrada en el artículo 81 y cc. de la ley de procedimiento tributario 11.683. De este artículo se desprende que los titulares de la acción son: a)- los contribuyentes o responsables por deuda propia. b)- los responsables por deuda ajena consagrados en los incisos 1 a 5 del artículo 6. c)- los agentes de retención y percepción del artículo 6 inc. 6 de la LPT, que actúen a nombre propio pero por cuenta propia de los verdaderos contribuyentes a quienes les hayan retenido el monto del tributo.

Ahora bien, más allá de las discusiones doctrinales que el instituto de la repetición genera, lo cierto es que desde lo estrictamente procesal, el artículo 81

consagra dos situaciones específicas según se trate de: a)- pago espontáneo, o b)- pago a requerimiento.

- **Pago espontáneo:** Frente al pago efectuado espontáneamente en exceso o contrario a normas tributarias o la Constitución Nacional, el contribuyente deberá previamente formular reclamo ante la AFIP exigiendo la devolución de lo pagado en exceso o incorrectamente.

Así, frente a la resolución denegatoria del Organismo Recaudador, el contribuyente puede ejercer lo que se llama la “**triple opción**” del artículo 81: **a)**- recurso de reconsideración del artículo 76. **b)**- apelación por denegatoria de repetición ante el TFN, o **c)**- demanda contenciosa del artículo 82 inc. b) de la LPT que se interpone ante la justicia federal de primera instancia en el caso de las provincias.

En caso de denegatoria de la reconsideración, el contribuyente tiene abierto la demanda contenciosa del artículo 82. Es decir que al camino judicial del art. 82 se puede acceder en el caso de repetición por pago espontáneo, ya sea en forma directa a través de la demanda contenciosa o, a través de la denegatoria del recurso de reconsideración intentado previamente.

Por supuesto que, para el caso de haber optado por el camino del T.F.N, y que éste rechace la pretensión de la repetición, queda agotada la vía administrativa, quedando expedita la vía judicial a través del recurso de revisión y apelación limitada previsto en el artículo 192 en concordancia con el 86 de la LPT.

Frente a la hipótesis que se haya optado por la demanda contenciosa ante la Justicia Federal prevista en el artículo 82 inc.b) de la LPT, y ante la denegatoria de la repetición en primera instancia, puedo interponer recurso de apelación ante la Cámara Federal de Apelaciones, y continuar para el caso de ser necesario ante Corte Suprema de Justicia a través del recurso extraordinario.

-**Pago a requerimiento:** En esta hipótesis ya ha existido un acto determinativo del tributo, razón por la cual el contribuyente no efectúa un reclamo

administrativo previo como en el caso anterior, habida cuenta que el Fisco ya se ha expedido sobre su pretensión.

Así, corresponde destacar que la doctrina considera que el pago a requerimiento es todo pago realizado por el contribuyente y que se encuentra precedido de una determinación de oficio por parte del Fisco Nacional.

A partir de este concepto y frente al pago efectuado a requerimiento, el contribuyente tiene dos alternativas procesales para solicitar la repetición del tributo: a)- la demanda directa ante el Tribunal Fiscal de la Nación por aplicación del art. 81 en concordancia con el art. 159 de la LPT. b)- la demanda contenciosa ante la justicia federal de primera instancia que contempla el artículo 82 inc.b) de la ley de procedimiento tributario.

En la medida que el TFN o la Justicia Federal o Nacional de primera instancia rechace la acción de repetición, se abren las alternativas procesales ya explicadas en el caso del pago espontáneo a lo cual nos remitimos; destacando que en ambos casos podemos arribar – aunque por caminos procesales distintos – a la Corte Suprema de Justicia de la Nación mediante recurso extraordinario.

Corresponde señalar que también en materia de repetición existe un **límite cuantitativo de competencia del TFN**, ya que el artículo 159 inc. c) establece que en materia de apelaciones contra denegatoria de repetición por parte de AFIP o los reclamos directamente entablados ante el Tribunal Fiscal, proceden siempre que el monto en cuestión supere los \$ 2.500.

5.2.- CODIGO FISCAL DE MENDOZA

Si bien el instituto de la repetición está contemplado en el ordenamiento tributario mendocino, lo cierto es que éste no prevé un recurso propio o específico a los efectos de solicitar la repetición de tributos.

Al referirme al procedimiento administrativo fiscal (pto. 2.2.2.), he señalado que el artículo 78 del código fiscal local establece que la acción administrativa fiscal puede iniciarse: a petición de parte, por denuncia, o de oficio.

Precisamente, la norma indicada determina en forma expresa que a los efectos de solicitar devolución o repetición, compensación o acreditación de tributos, tal petición debe efectuarse a través de la acción administrativa fiscal originada a pedido de parte interesada, destacando solamente que deben acompañarse los comprobantes de pago, y que si los mismos se encuentran en una actuación judicial, deberá presentarse copia certificada de los mismos.

Es decir, que el procedimiento tributario mendocino considera el instituto de la repetición como cualquier otra petición que pueda efectuar el contribuyente al órgano recaudador mediante la acción administrativa fiscal.

Así, frente a la resolución denegatoria del pedido de repetición de tributos, la misma podrá ser atacada por el recurso de revocatoria, y posteriormente por recurso de apelación ante el T.A.F., oportunamente explicados.

Por último, la instancia judicial queda expedita para el contribuyente – vía acción procesal administrativa ante la Suprema Corte de la provincia - luego que el Poder Ejecutivo provincial ratificó por decreto la resolución denegatoria del T.A.F, conforme a lo ya explicado en el punto IV-I al cual me remito.

5.3.- DIFERENCIAS

Las explicaciones brindadas en los puntos anteriores respecto de la repetición de tributos, exteriorizan por sí sola las diferencias entre el procedimiento tributario nacional y el mendocino respecto del instituto en cuestión.

Destaco nuevamente la **especificidad recursiva del procedimiento tributario nacional** en la medida que – para repetir tributos - distingue entre el pago espontáneo y el pago a requerimiento; y especialmente otorga al interesado una variedad de alternativas recursivas para ejercer su derecho.

Pero además, en el primero de los casos, frente a la denegatoria del pedido de repetición ante el fisco, se abren las alternativas procesales conocidas como “**triple opción**”; mientras que en el caso del pago a requerimiento quedan expeditas para el contribuyente dos caminos procesales claramente definidos.

Nada de esto ocurre el procedimiento mendocino. No distingue entre pago espontáneo o a requerimiento, y la acción para repetir tributos se encuadra como cualquier petición que el contribuyente puede solicitar al organismo fiscal.

El análisis de este instituto, me lleva nuevamente a afirmar la variedad de opciones recursivas que tiene el contribuyente bajo el amparo de la ley 11.683, según se trate de pago espontáneo o a requerimiento, señalando también que tanto en uno como en otro caso, el contribuyente puede acudir directamente tanto al Tribunal Fiscal de la Nación, o en su defecto iniciar directamente una demanda contenciosa en sede judicial por repetición de tributos.

Ni la especificidad recursiva, ni la variedad de opciones procesales que destaco en el procedimiento nacional, se dan en el procedimiento tributario mendocino; **tratándose de un proceso limitado y pobre en materia de repetición de tributos.**

Tales calificativos entiendo que resultan acordes a la escasa y limitada regulación de un instituto de relevancia tributaria. En tal sentido, basta con recordar que frente a la denegatoria del pedido de repetición, el contribuyente o responsable tiene exactamente la misma estructura defensiva como si se tratara de una determinación de impuesto, de la aplicación de una multa, o de cualquier otra petición que necesite una resolución del funcionario con facultades delegadas o el Director General de Rentas, no pudiendo acceder al órgano jurisdiccional hasta no agotar el proceso administrativo ya explicado.

Queda la inquietud para el legislador mendocino a fin proveer al contribuyente un medio procesal más dinámico, amplio y eficaz en materia de repetición que el actualmente consagrado en el código fiscal.

6.- AMPARO POR MORA

Si bien la denominación de este instituto es la que utiliza la ley de procedimiento tributario de la nación, en el ordenamiento mendocino – pese a no tener una denominación específica - el instituto se encuentra contemplado a través de una doble regulación, y con una estructura normativa distinta a la prevista en la ley 11.683.

6.1.- PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO NACIONAL

Este recurso se encuentra consagrado en los artículos 182 y 183 de la LPT. En tal sentido, la norma establece que en caso que una persona física o colectiva – sea o no contribuyente - se sienta afectada en el normal ejercicio de su derecho o actividad en virtud de una demora excesiva de empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la AFIP, y que hace al ejercicio de su legítimo derecho, puede acudir ante el TFN a través de lo que se ha denominado recurso de amparo por mora.

Este instituto tiene su origen en la reforma de 1960 que creó el Tribunal Fiscal de la Nación y el texto se ha mantenido prácticamente sin alteraciones desde su ingreso a la legislación nacional.

Concuero con la doctrina que sostiene que la denominación es incorrecta, habida cuenta que el amparo como tal, es un instituto que abre una instancia, por lo tanto resultaría más apropiado hablar de acción de amparo, ello más allá de las características especiales que reviste el instituto. El remedio procesal al que nos referimos, es un medio de excepción para proteger a los particulares de demoras arbitrarias por parte del órgano recaudador.

Así, el Tribunal Fiscal de la Nación en el caso “**A.B.C. Maderas SA**”, (TFN – Sala A – 3/5/96 y en “**Industrias Pugliese SA**” (TFN – Sala D – 16/11/99), ha sostenido de manera terminante que **el recurso de amparo por mora no ha sido instituido para dar jurisdicción al Tribunal**, sino para proteger los legítimos derechos e intereses de los particulares, cuyo ejercicio se ve obstaculizado por la demora excesiva en la realización del trámite por parte del Fisco Nacional.

De manera uniforme el TFN en los casos “**Mercedes Benz de Argentina**” (Sala D – 11/3/98) y “**Stefanel de Argentina**” (Sala de Feria – 23/01/01), ha establecido que los requisitos que condicionan la procedencia del amparo por mora son: **a)-** una demora en la realización de un trámite por parte de un funcionario del Organismo Recaudador. **b)-** que la demora sea excesiva. **c)-** que la demora provoque un perjuicio en el ejercicio de una actividad o derecho; el cual debe ser concreto, real y efectivo.

Por supuesto que la demora debe evaluarse a luz de las circunstancias de caso, el juzgador a los efectos de la procedencia del recurso deberá evaluar por ejemplo la complejidad del tema, la conducta del interesado, el tiempo que demanda normalmente un trámite igual o similar, etc.

Asimismo es necesario señalar que la figura del amparo por mora de la administración se encuentra consagrada en el art. 28 de la ley 19549, estableciendo que quien fuera parte en un proceso administrativo, podrá judicialmente solicitar una **orden de pronto despacho**. Tal orden resultará procedente cuando la administración hubiera dejado vencer los plazos establecidos por la norma, o de no existir éstos, si hubiere transcurrido un plazo que excediera lo razonable sin emitir el resolutive de trámite o de fondo que solicite el interesado. Por último, hay que señalar que la ley 19.549 no limita el amparo a los actos jurisdiccionales, sino que contempla expresamente que el interesado sea parte en un expediente administrativo.

Desde lo estrictamente procesal, una vez interpuesto el amparo por mora, y si el T.F.N lo considera procedente, solicitará al funcionario a cargo del caso, que

“en breve plazo” informe sobre las causales de la demora y las formas de hacerla cesar.

Expresa la norma que, contestado el requerimiento o vencido el término para ello, el Tribunal resolverá lo que a su juicio corresponda, ya sea ordenando la realización del trámite demorado o en el caso de poder obviarse el mismo, liberando al particular “mediante el requerimiento de garantía que estime suficiente”. Esta garantía queda librada a criterio del Tribunal.

La tramitación del recurso está regulada en el artículo 183 de la LPT, destacando que una vez que el expediente se eleva a Sala, tiene 48 hs. para dictar las medidas para mejor proveer que estime pertinente. Acto seguido, la resolución deberá ser dictada dentro del término de cinco (5) días luego que el vocal elevó las actuaciones a Sala, o de que la causa haya quedado en estado para ser resuelta.

Por último, corresponde señalar que la sentencia que dicte el Tribunal frente a la interposición del recurso de amparo por mora, es recurrible – según el artículo 192 de la LPT – ante la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo en el término de **diez (10) días**. En tal sentido el recurso debe interponerse y fundarse en el mismo escrito ante el TFN, órgano que debe elevar las actuaciones a la Cámara en el término de 48 hs.

6.2.- CODIGO FISCAL DE MENDOZA – RECURSO DIRECTO

Como ya señalé, la figura del amparo por mora, se encuentra prevista en el código fiscal mendocino con caracteres distintos al procedimiento tributario nacional, contemplando una **doble regulación**: a)- un **régimen general** respecto de la mora en relación a peticiones generales que puede efectuar el contribuyente o interesado, y b)- un régimen **especial**, frente a la mora en resolver los recursos de aclaratoria y revocatoria respectivamente.

Asimismo, resulta de consideración señalar que la normativa del código fiscal en materia de mora administrativa, se complementa con lo dispuesto en los artículos

2 y 162 de la ley de procedimiento administrativo provincial 3909, la que se aplica en forma supletoria en caso de corresponder.

En tal sentido, el artículo 2 de la ley de procedimiento administrativo provincial 3909 establece que la demora o negligencia constituye una falta disciplinaria reprimible, ello sin perjuicio de las responsabilidades civiles, penales y políticas en las que pudiera incurrir el agente. En concordancia, el artículo 162 del referido cuerpo legal señala que vencidos los plazos para resolver cuestiones de fondo derivadas de las peticiones de los administrados, el interesado podrá solicitar pronto despacho. Ahora bien, si transcurrieran sesenta (60) días desde que el expediente se encontrare en estado para ser resuelto, se **presumirá la existencia de la resolución denegatoria**, ello sin perjuicio de las responsabilidades que le pudieran corresponder al agente administrativo.

Así, respecto del **régimen general** ya indicado, el código fiscal mendocino expresa en el artículo 83 del código fiscal que encontrándose las actuaciones en estado de para resolver, la Dirección General de Rentas en el plazo de treinta (30) días, prorrogable por otro igual, deberá emitir el acto administrativo que corresponda.

Si no se dictare resolución en el plazo antes señalado, el interesado podrá solicitar "pronto despacho", en cuyo caso el funcionario deberá emitir la respectiva resolución en plazo perentorio e improrrogable de diez (10) días.

Ahora bien, si transcurrido los diez días el funcionario no hubiere dictado el acto que correspondiere, el interesado podrá solicitar al Superior Jerárquico el pronunciamiento que corresponda. Acto seguido, este deberá solicitar la remisión de las actuaciones y expedirse en un plazo no mayor a treinta (30) días.

Así, las previsiones del artículo 83 se aplican a casos en los cuales las peticiones o trámites simples o generales de los contribuyentes no han sido resueltos en tiempo y forma por el órgano administrativo.

Respecto del **régimen especial**, en caso de mora del órgano recaudador en dictar resolución frente a la interposición de los recursos de aclaratoria y revocatoria, el artículo 90 del código fiscal consagra expresamente la posibilidad de interponer el **recurso directo**. Así, la norma indicada señala que vencidos los plazos indicados en los artículos 88 y 89, el contribuyente o el interesado podrá tener por denegada tácitamente su petición, y recurrir directamente ante el Superior Jerárquico o ante el Tribunal Administrativo Fiscal, según corresponda.

En este caso, corresponde señalar que mediante el recurso directo se puede atacar solamente la mora del organismo recaudador en resolver los recursos de aclaratoria (art. 88) y revocatoria (art. 89) respectivamente. Es decir que brinda un margen limitado de aplicación, de ahí su carácter especial.

6.3.- DIFERENCIAS

No hay duda que ambos regímenes tienen la misma finalidad: un trabajo eficiente y conforme a derecho por parte de la administración a los efectos de no afectar derechos de los administrados.

Ahora bien, el procedimiento tributario nacional muestra nuevamente una mayor especificidad recursiva, regulando el instituto exclusivamente para aquellos casos en los cuales la demora en la realización de un trámite por parte de personal de AFIP puede afectar derechos de cualquier interesado.

Resulta importante destacar que atento a la normativa de la ley 11.683, o por aplicación supletoria de la ley de procedimiento administrativo de la nación, cada recurso tiene su propia regulación, lo que significa que en la práctica la figura del amparo por mora **se ha limitado específicamente a la demora en la ejecución de acto o trámite que afecte derechos del interesado**.

Sin embargo, la demora en resolver cada incidencia del contencioso tributario nacional, se encuentra específicamente regulado por la ley 11.683 o supletoriamente por la ley 19549 en cada recurso en particular, circunstancia que debe tenerse especialmente presente.

En tal sentido, el T.F.N ha sostenido que: ***“Es improcedente el amparo previsto en el art. 182 de la ley 11.683 en caso de demora de la DGI en resolver un recurso de apelación interpuesto ante el Director General, pues éste es un recurso reglado – art.74 del decreto 1397/79 – que posee su propia secuencia procesal, incluso en caso de silencio a la cual debe atenderse la actora en atención a la vía elegida”***. (GREENEX SA s/ AMPARO – T.F.N. Sala A – 2001/05/03).

Una cuestión no menor resulta el hecho que el amparo por mora va a ser resuelto por el T.F.N. como órgano de la administración con funciones jurisdiccionales pero absolutamente independiente de AFIP; cosa que no ocurre en el sistema mendocino ya que siempre el reclamo frente a la mora de la administración va a ser resuelto por el superior jerárquico del funcionario en mora, es decir que va a ser resuelto siempre dentro del ámbito de la Dirección General de Rentas o en su defecto del Ministerio de Hacienda; ello sin perjuicio de interponer una acción procesal administrativa ante la Suprema Corte de Justicia local, siempre que se den los requisitos exigidos para abrir tal instancia.

Por otra parte, el sistema nacional establece que frente a la denegatoria del amparo por mora, la resolución del T.F.N. resulta apelable ante el Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo; es decir que la denegatoria del TFN abre la instancia jurisdiccional para la revisión del mismo. No ocurre lo mismo en régimen mendocino.

El procedimiento tributario mendocino prevé un régimen respecto de la mora administrativa de carácter muy general y difuso, que puede atacar cualquier demora del órgano recaudador, y de resolución siempre dentro de un mismo ámbito de competencia. Por otra parte, contempla un régimen especial, pero limitado exclusivamente a la demora en resolver las aclaratorias o las revocatorias, con posibilidad de acceder al T.A.F., aunque ya he señalado los problemas de independencia operativa que tiene el citado tribunal.

7.- RECURSOS RESIDUALES

La doctrina ha dado en llamar recursos residuales a las herramientas procesales previstas en el artículo 74 del decreto reglamentario 1397/79 de la ley 11.683, habida cuenta que mediante el recurso de apelación ante el Director General se pueden atacar resoluciones del Fisco que no imponen sanciones, ni determinan tributos, ni se expiden sobre la repetición de tributos, ni sobre la sanción de multa y clausura; **sino que se pueden recurrir resoluciones que no puedan ser atacadas por otro recurso.**

7.1.- PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO NACIONAL

7.1.1.- RECURSO DE APELACION ANTE EL DIRECTOR GENERAL.

Una de las principales virtudes desde el punto de vista procesal de la ley 11683 (t.o. en 1998 y mod.) es **que la norma en cuestión tiene una estructura recursiva propia**, con una marcada independencia de la ley de procedimiento administrativo de la nación 19.549.

En tal sentido, el primer párrafo del artículo 74 del decreto reglamentario 1397/79 de la ley de procedimiento tributario, prevé el recurso de apelación ante el director general.

El carácter **residual** de esta herramienta recursiva surge de la posibilidad de pedir **la revisión de actos administrativos de alcance individual, que no puedan ser atacados por otro recurso previsto en la ley de procedimiento tributario y su decreto reglamentario.**

Como ya expresamos, este recurso no puede ser utilizado para las resoluciones determinativas de impuestos, accesorios o multas. En tal sentido y a título ilustrativo, vemos que algunos actos que son susceptibles de ser apelados ante el Director General son por ejemplo: la caducidad de un plan de pagos, la denegatoria a la modificación de fecha de cierre de un ejercicio, etc.

El recurso en cuestión, debe interponerse dentro del término **quince (15) días** de notificada la resolución atacada ante el mismo funcionario que la emitió, y el mismo deberá ser resuelto por el Director General o el funcionario que éste designe en el término de **sesenta (60) días**.

Finalmente es importante resaltar que atento a lo dispuesto 12 de la ley 19549, el acto administrativo goza de legitimidad, razón por la cual el recurso en estudio **carece de efecto suspensivo**.

Así, la citada norma prescribe que el acto administrativo se presume legítimo y con fuerza ejecutoria, razón por la cual se faculta a la administración a ponerlo en práctica por sus propios medios, salvo que la ley o la naturaleza del acto exigieran la intervención judicial. Por ello, señala el mencionado artículo 12 de la ley 19.549 que los recursos que interpongan los administrados no suspende la ejecución y efectos del acto atacado, a menos que una norma expresa establezca lo contrario. Sin embargo, el propio organismo puede pedir la suspensión de la ejecución del acto, fundado en razones de interés público.

Respecto de la **interposición extemporánea del recurso**, en materia tributaria se ha admitido la aplicación de la "**denuncia de ilegitimidad**" prevista en la ley 19.549 en la medida en que no se hubieren "excedido razonables pautas temporales" que lleven a concluir en un abandono voluntario del derecho. Es decir que en el caso de la denuncia de ilegitimidad nos encontramos frente a un instituto consagrado en la ley de procedimiento administrativo de la nación, susceptible de aplicación en el proceso tributario en la medida que se cumplan con los requisitos para su viabilidad.

7.1.2.-RECURSO CONTRA ACTOS ADMINISTRATIVOS DEL DIRECTOR GENERAL

Por su parte, el segundo párrafo del antes mencionado artículo 74 del decreto reglamentario, establece que "aquellos actos administrativos de alcance individual emanados del director general, podrán ser recurridos en la forma y plazos previstos en el párrafo anterior".

Así, la segunda parte del artículo 74 antes indicado consagra expresamente el recurso contra actos administrativos emanados del Director General.

El recurso en cuestión se interpone ante el propio Director General en el plazo de **quince (15) días** desde la fecha de notificado el acto administrativo atacado, y el mismo será resuelto por el propio Director General sin sustanciación alguna dentro del plazo de **sesenta (60) días**.

La resolución dictada como consecuencia del recurso interpuesto, revestirá el carácter de definitiva, pudiendo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la ley 19.549.

Al igual que en el caso del recurso anterior, la interposición del recurso que nos ocupa carece de **efecto suspensivo**, ello en razón de lo dispuesto por el artículo 12 de la ley 19.549.

Por último, se hace necesario destacar que la resolución emanada – tanto en el caso del recurso de apelación ante el director general, como el recurso contra actos del director general (ambos consagrados en el art. 74 del decreto reglamentario 1397/79) – está sujeta a control judicial. Ello se desprende de lo normado por el artículo 23 inc.a) de la ley de procedimiento administrativo de la nación, cuando dispone: “la impugnación por vía judicial de los actos de alcance particular en los siguientes casos: a)- cuando revista la calidad de definitivo y se hubieren agotado a su respecto las instancias administrativas”.

Es decir que **las dos situaciones contempladas por el artículo 74 del decreto reglamentario son susceptibles de ser impugnadas en sede judicial**, siempre que la resolución tenga carácter definitivo y se haya agotado la vía administrativa.

7.2.- CODIGO FISCAL DE MENDOZA

La estructura recursiva del código fiscal mendocino **no admite la existencia de recursos de naturaleza residuales**. Ya he expresado que el código fiscal mendocino enumera en forma taxativa los medios recursivos de los que dispone el contribuyente, y entre ellos no hay ningún medio de impugnación que puede calificarse de "residual", bajo el carácter de los institutos explicados en el punto anterior.

El pilar de la estructura recursiva del procedimiento tributario mendocino lo constituye el **recurso de revocatoria**, habiendo destacado en su oportunidad el carácter "**multifunción**" de tal herramienta de impugnación. A través de la misma se pueden atacar no solamente resoluciones emitidas respecto de la determinación de una deuda tributaria, sino también resoluciones dictadas como consecuencia de cualquier petición efectuada al organismo de recaudación local por parte del contribuyente o de algún interesado.

Tal circunstancia me lleva a calificar a la estructura recursiva del código fiscal mendocino como **limitada y excesivamente genérica**, cualidades que conspiran con una adecuada defensa del contribuyente en el contencioso tributario.

8.- RECURSO CONTRA LA SANCION DE CLAUSURA - MULTA

No cabe duda que la sanción de clausura - tanto en la doctrina como en la jurisprudencia - ha generado intensos debates sobre la constitucionalidad de misma, argumentando quienes propugnaban su inconstitucionalidad, la irracionalidad y la violación al principio de falta de proporcionalidad en la sanción y el hecho punible.

Esta discusión, ha sido resuelta por el Corte Suprema de Justicia en el famoso caso "**MICKEY**" (CSJN – 5/11/91), en el que el máximo Tribunal de la Nación se pronunció a favor de la **constitucionalidad** de la sanción de clausura.

De todas formas no hay duda alguna que se trata de un instituto que – pese a su constitucionalidad – sigue generando importantes debates doctrinarios en razón del carácter propio de la referida sanción.

8.1.- PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO NACIONAL

La ley 11.683 establece en su artículo 77 que frente a la resolución de clausura y multa impuesta por el Fisco, el contribuyente tiene la posibilidad de plantear recurso de apelación dentro del término de **cinco (5) días** en sede administrativa y ante los funcionarios superiores que designe AFIP, quienes deberán resolver el recurso en el plazo de diez (10) días.

Por su parte, el artículo 78 de la LPT establece que la resolución dictada en sede administrativa por AFIP rechazando el recurso de apelación y confirmando la sanción de clausura, es recurrible por recurso de apelación ante los Juzgados en lo Penal Económicos de Capital Federal o Juzgados Federales en el resto del país.

En este último caso, el recurso de apelación del artículo 78 se interpone y se funda en sede administrativa dentro del término de **cinco (5) días** de notificada la resolución en cuestión. Acto seguido, y verificado el cumplimiento de los requisitos formales, la AFIP debe remitir las actuaciones dentro de las 24 hs. al juez federal competente en materia penal.

Es decir que a luz de lo expuesto, la resolución de clausura puede ser recurrida por **un recurso de apelación con doble instancia**. Una primera instancia en sede administrativa, y frente a la resolución de AFIP que confirma la clausura se abre la instancia judicial también vía apelación, tal como lo describe los artículos 77 y 78 de la ley 11.683.

Recordemos que antes del dictado de la ley 24.765 en enero de 1997, la resolución originaria del organismo recaudador que imponía la clausura era susceptible de ser atacada exclusivamente a través del recurso de apelación que se interponía en sede administrativa y era resuelto directamente por el juez competente en materia penal. Es decir que **no existía la llamada doble instancia**.

Otra cuestión que generó un intenso debate en todos los ámbitos fue el carácter **suspensivo o devolutivo del recurso de apelación**, tanto en sede administrativa como judicial.

Originariamente, el recurso de apelación de la resolución de clausura a resolver por órgano jurisdiccional tenía efecto suspensivo. Es decir que la causa quedaba en suspenso durante la sustanciación del proceso y hasta el dictado de la sentencia por parte del juez. Sin embargo, la ley 23.905 modifica el carácter suspensivo del recurso de apelación por multa o clausura el carácter, transformándolo en devolutivo. Esta circunstancia fue mantenida por la ley 24.765.

La doctrina en su totalidad ha entendido que el carácter devolutivo del recurso que nos ocupa resulta inconstitucional, en virtud que se consagraba un virtual estado de indefensión por parte del contribuyente.

Este criterio adoptó la Corte Suprema de Justicia de la Nación en célebre caso "**LAPIDUZ, ENRIQUE**" (CSJN – 28/4/98), declarando la inconstitucionalidad de los artículos 10 y 11 de la ley 24.765, la que atribuía efecto devolutivo al recurso de apelación por clausura ante el juez competente.

Es decir que en razón de lo antes expuesto y a partir del caso "**Lápiduz**", el recurso de apelación contra la sanción de clausura, una vez abierta la vía judicial, goza de efecto suspensivo.

Por último, es importante recordar que en razón de la naturaleza de la sanción, interviene el juez federal con competencia en materia penal – en el interior del país -, y penal-económico – en Capital Federal -; razón por la cual se aplica al trámite judicial el Código Procesal Penal de la Nación.

8.2.- CODIGO FISCAL DE MENDOZA

El instituto de la clausura también se encuentra previsto en el procedimiento tributario mendocino, pero con una estructura recursiva distinta a la contemplada en el procedimiento nacional.

En tal sentido, en los artículos 313, 314 y 315 del Código Fiscal se encuentran reguladas las conductas punibles y las sanciones aplicadas a las mismas; mientras que en los artículos 316 a 318 se encuentra previsto el procedimiento para la aplicación de la sanción de clausura y multa.

Respecto de las conductas punibles, muchas guardan similitudes con las previstas en el artículo 40 de la ley 11.683. Sin embargo, existen otras conductas reprimidas y que tienen características especiales, como por el ejemplo caso del inc. a) del art. 313 que reprime el hecho de no estar inscripto en la Dirección General de Rentas teniendo obligación de hacerlo; o el inc. e) que castiga el hecho de no estar inscripto en el Sistema de Fiscalización Permanente ante la Dirección General de Rentas, teniendo obligación de hacerlo.

Por su parte el artículo 314 del Código Fiscal, establece un régimen de sanciones distinto al previsto en el procedimiento nacional. Así, las conductas descriptas en el artículo 313, serán reprimidas con una multa de \$ 300 a \$ 20.000, y clausura de tres (3) a cinco (5) días. Ahora bien, si se detecta más de una infracción en el mismo acto, la clausura se puede extender a ocho (8) días.

Asimismo en caso de reincidencia y siempre que la primera sanción se encuentre firme, la multa podrá elevarse a una escala de \$ 300 hasta \$ 30.000, con una clausura de entre cinco (5) a diez (10) días. Ahora bien, para el caso que la primera sanción haya quedado firme, se deberá aplicar como sanción las previstas en el primero y segundo de los casos explicados.

Entrando al procedimiento específico de la clausura, el artículo 316 señala que constatada la presunta infracción, el personal actuante procederá a labrar un acta con un detalle de las circunstancias del caso y su encuadre legal, otorgándole

al contribuyente un plazo de cinco (5) días para ejercer su descargo debiendo acompañar en el mismo la totalidad de la prueba documental, **no admitiéndose otro tipo de prueba.**

Acto seguido, el Director General o el funcionario con facultades delegadas deberá dictar la respectiva resolución en un plazo improrrogable de cinco (5) días.

Desde lo estrictamente recursivo, el artículo 316 bis señala que la resolución de multa y clausura podrá apelarse ante el T.A.F, dentro del plazo de cinco (5) días de notificada la resolución, **expresando la norma que tal apelación carece de efectos suspensivo.** Sin embargo, posteriormente la misma norma señala que la aplicación de la sanción de multa y clausura, **cuando exista apelación y se solicitare expresamente la suspensión de la medida, la misma se diferirá hasta la resolución del T.A.F.** Es decir que el efecto suspensivo está condicionado exclusivamente a que el contribuyente lo solicite en el recurso de apelación ante el T.A.F.

Otra curiosidad que presenta el régimen recursivo de la clausura en el código fiscal mendocino, es que se presenta ante Mesa de Entrada de la Subdirección de Fiscalización de la Dirección General de Rentas o en la Delegación correspondiente al domicilio del establecimiento, pero además para que sea procedente el recurso se exige: a)- que el interesado hubiere presentado descargos en el plazo señalado en el inc. b) del artículo 316° y b)- que previamente se hubiere cancelado la tasa retributiva de servicios. Estos requisitos marcan una nueva diferencia respecto del procedimiento nacional que oportunamente destacaré.

Acto seguido, la Dirección General de Rentas podrá contestar el recurso del contribuyente y posteriormente debe remitir las actuaciones ante el T.A.F en el plazo de cinco (5) días. Recibidas las actuaciones, y luego de analizar los requisitos formales de admisión, el Tribunal Administrativo Fiscal podrá – además de lo ya expresado – suspender la aplicación de la sanción en dos casos: a) - Si el recurrente hubiese alegado la existencia de un vicio grave en el acto administrativo emitido o en el procedimiento, y b)- cuando la ejecución de la clausura le cause un daño de difícil o imposible reparación.

Respecto de la normativa aplicable, el artículo 317 señala que la tramitación procesal del procedimiento de aplicación de multa y clausura se va a regir exclusivamente por las disposiciones ya detalladas, mientras que respecto del recurso de apelación ante el T.A.F. se van a aplicar los artículos 91 a 94 del código fiscal mendocino. Es decir, que todo el procedimiento de clausura y apelación se rige por la normativa prevista en el código fiscal.

Siguiendo este procedimiento, luego de dictada la resolución por parte del T.A.F., y ratificada mediante decreto del Poder Ejecutivo, queda agotada la vía administrativa y puede acceder al ámbito jurisdiccional mediante la Acción Procesal Administrativa ante la Suprema Corte de Justicia de la Provincia, destacando que el artículo 94 del Código Fiscal expresa que las acciones ante la Corte no tienen efecto suspensivo, salvo disposición en contrario del máximo cuerpo de justicia local.

Por último, y como curiosidad normativa, el artículo 318 del código fiscal de Mendoza faculta al Poder Ejecutivo a publicar las sanciones aplicadas de cualquier naturaleza a los distintos contribuyentes, como también publicar la nómina de los responsables de impuestos, tasas y contribuciones no ingresados oportunamente.

8.3.- DIFERENCIA ENTRE AMBOS REGÍMENES

No hay duda que de los procedimientos explicados surgen notables diferencias procesales y recursivas respecto del ejercicio del derecho de defensa del contribuyente en un instituto tan sensible como es la clausura.

- El procedimiento nacional presente **una sola escala penal amplia** (multa de \$ 300 a \$ 30.000 y clausura de 3 a 10 días), mientras que el código fiscal mendocino le otorga al juzgador distintas alternativas punitivas en función de las circunstancias ya explicadas. Por otra parte, la ley 11.683 fija un límite objetivo de punibilidad; circunstancia que no ocurre en el procedimiento local.

- El artículo 49 de la ley 11.683 faculta al juez administrativo a – según las circunstancias del caso y los antecedentes del contribuyente – a aplicar una de las

dos sanciones: o multa o clausura. Tal posibilidad no está prevista en el ordenamiento tributario mendocino.

- El plazo de descargo otorgado al contribuyente, luego de labrada el acta, en ambos regímenes es de cinco días, pero existe una marcada diferencia probatoria. El sistema nacional consagra amplitud probatoria en el escrito de descargo, mientras que el código fiscal mendocino limita la misma a prueba exclusivamente instrumental.

- Una cuestión relevante está dada por el hecho que la ley 11.683 no fija ningún requisito para apelar la resolución, mientras que – limitando el derecho de defensa, el código fiscal mendocino establece dos condiciones para la admisión del recurso de apelación ante el T.A.F.: a)- la presentación del descargo, y b) el pago de la tasa retributiva.

- En procedimiento nacional frente al recurso de apelación en sede administrativa, el mismo es resuelto por el juzgador sin nueva opinión del Fisco. Por su parte en el procedimiento mendocino, interpuesto el recurso de apelación frente a la sanción de clausura, previo a remitir las actuaciones al T.A.F puede contestar las argumentaciones del apelante.

- Respecto de los efectos de la interposición de los recursos, hay que señalar que en el sistema tributario nacional la apelación administrativa tiene efectos suspensivos. Curioso es el sistema previsto por el código mendocino, destacado desde ya la muy mala redacción del artículo 316 bis. Primero comienza expresando que la interposición del recurso carece de efectos suspensivos, posteriormente agrega que si el contribuyente lo solicita expresamente la aplicación de la sanción se difiere hasta la resolución del T.A.F, y por último agrega que el mencionado Tribunal puede suspender la ejecución de la sanción cuando existiere un vicio grave en el acto administrativo o en el procedimiento, o cuando la aplicación efectiva de la sanción causare un daño de imposible reparación.

Lo cierto es que más allá de lo confuso y contradictorio de la norma, en la práctica la interposición del recurso de apelación ante el T.A.F. tiene efecto

suspensivo.

- En el procedimiento nacional y frente al instituto de la clausura no hay competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, mientras que en el código fiscal de Mendoza determina que el recurso de apelación va a ser resuelto por el Tribunal Administrativo Fiscal.

- Frente a la denegatoria de la apelación en sede administrativa, la ley 11.683 faculta al contribuyente a interponer recurso de apelación ante la Justicia Federal, interviniendo el Fuero Penal y con efecto suspensivo a partir del fallo "Lápiduz". El acceso a la justicia en el procedimiento mendocino está dado por la Acción Procesal Administrativa ante Suprema Corte de Justicia de la Provincia, como cualquier otro resolutive dictado por el T.A.F. Vale recordar que el art. 94 del Código Fiscal establece que las acciones judiciales intentadas ante la Suprema Corte mendocina no suspenden la ejecución del acto atacado, salvo que la Corte disponga lo contrario.

En conclusión, y a la luz de lo expuesto, las diferencias entre el procedimiento nacional y el mendocino resultan manifiestas.

Nuevamente, el ordenamiento tributario nacional presenta en materia de clausura una estructura recursiva más ordenada, se puede presentar cualquier tipo de prueba, y la apelación no está condicionada a la presentación del respectivo descargo.

No ocurre lo mismo en el procedimiento mendocino. Se limita el derecho de defensa del contribuyente ya que éste solamente puede presentar el recurso de apelación si presentó oportunamente el descargo en razón del acta labrada. Por otra parte, para acceder al T.A.F hay que pagar la tasa retributiva de servicios violando el principio de gratuidad; y por último, la apelación de la resolución de clausura dicta por el Director General va a ser resuelta por un cuerpo con subordinación al Poder Ejecutivo.

Por ello, y atento a las marcadas diferencias en los sistemas procesales

estudiados en un instituto tan cuestionado y tan sensible para los derechos de los contribuyentes, se hace indispensable garantizar en debida forma el derecho de defensa del contribuyente, el que se encuentra más protegido por el régimen previsto por la ley 11.683, ello más allá de las justificadas críticas que pueda recibir el mismo.

9.- RECURSO CONTRA LAS FACULTADES DE INTERPRETACIÓN

Específicamente el artículo 8 del decreto 618/97 le otorga al Administrador Federal, **facultades de interpretación con carácter general** de las normas legales que regulan la percepción de impuestos a cargo de la AFIP.

Por su parte el artículo el artículo 10 inc. d) del código fiscal de Mendoza, consagra expresamente la facultad del Director General de dictar normas generales interpretando el código fiscal u otras normas tributarias.

Es decir que las facultades de interpretación están consagradas tanto en el procedimiento tributario nacional como provincial, aunque veremos que con matices recursivos muy distintos.

9.1.- PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO NACIONAL

La facultad de interpretación puede ser ejercida de oficio por el Administrador Federal o a pedido de los contribuyentes, agentes de retención, exportadores y cualquier entidad que represente un interés colectivo, habida cuenta del carácter de interés general y que tiene la interpretación.

Así, a partir de la publicación de la interpretación efectuada por el Administrador Federal en el Boletín Oficial, los interesados tienen un plazo de **quince (15) días hábiles** para apelarlas ante el Ministerio de Economía de la Nación; caso contrario la interpretación reviste el carácter de normas generales obligatorias.

Antes de expedirse el Ministerio de Economía le corre vista al Administrador Federal a fin de que se expida sobre las observaciones efectuadas a su interpretación. Acto seguido, el Ministerio puede confirmar la interpretación o modificarla.

Ahora bien, el mencionado artículo 8 del decreto 618/97 establece también que las interpretaciones firmes pueden ser modificadas de oficio por el propio Administrador Federal o por el Ministerio de Economía, pero las rectificaciones se aplicarán para el futuro y no retroactivamente a las situaciones anteriores al momento de la modificación.

Es decir que el procedimiento nacional consagra expresamente un mecanismo de apelación de las interpretaciones del Administrador Federal, determinando plazos, partes que intervienen, procedimiento, etc.

9.2- CODIGO FISCAL DE MENDOZA

El artículo 10 del código mendocino en su inciso d) regula específicamente como facultades del Director General: "***dictar normas generales con el objeto de aplicar e interpretar este Código, leyes u otras normas tributarias, expedirse en consultas requeridas en casos individuales y fijar procedimientos administrativos internos***".

Es decir que la norma le está concediendo al Director General de Rentas, en forma expresa, la facultad de dictar normas generales de carácter interpretativas.

Ahora bien, a diferencia de lo que ocurre en el procedimiento nacional donde existe una alternativa recursiva respecto las interpretaciones del Administrador Federal, el código local prevé que tales resoluciones podrán ser recurridas mediante el procedimiento que venimos marcando a lo largo de este trabajo.

Así, las resoluciones interpretativas del Director General de Rentas, podrán ser atacadas mediante el recurso de revocatoria, y frente a su denegatoria, se podría

acceder al T.A.F., recordando que el acceso al mencionado cuerpo está condicionado al único requisito que se haya interpuesto el recurso de revocatoria.

Las diferencias entre el sistema nacional y el provincial saltan a la vista. Nuevamente el régimen nacional exhibe la especificidad recursiva ya indicada, mientras que el régimen provincial consagra un recurso multifunción como es el recurso de revocatoria, y frente a su denegatoria el acceso al T.A.F. vía apelación.

De esta forma, el Tribunal Administrativo Fiscal se ocupa de resolver cuestiones, vinculadas al conflicto tributario pero de manera indirecta como es la interpretación de normas efectuada por el Director General.

Asimismo resulta destacar que el interesado puede acceder a la justicia mediante la A.P.A. o mediante algunos de los recursos previstos en la ley de procedimiento administrativos provincial 3909 que se aplica supletoriamente.

Por último, se hace necesario que el legislador mendocino revea la amplitud del recurso de revocatoria como una herramienta procesal todo terreno o multifunción, ya que el carácter tan amplio de la revocatoria atente contra el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente.

10.- ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD

A diferencia de lo que ocurre en el procedimiento tributario nacional, el código fiscal mendocino consagra expresamente en los artículos 95, 96 y 97 del referido cuerpo la llamada "acción de inconstitucionalidad".

En tal sentido, el referido artículo 95 señala que podrán impugnarse las leyes fiscales por inconstitucionalidad accionado directamente ante la Suprema Corte de la Provincia de Mendoza en el plazo de treinta (30) días desde la entrada en vigencia de la norma, o desde la fecha en que se configuró para el sujeto pasivo, la calidad de contribuyente.

Expresa además, que transcurrido el plazo antes señalado la acción de

inconstitucionalidad solamente podrá intentarse cuando se cumpla tres requisitos: a)- el pago del tributo con sus intereses, recargos y multas. b)- la protesta efectuada por escrito ante la Dirección General de Rentas dentro del término de dos (2) días de efectuado el pago. c)- iniciar la acción dentro del término de treinta (30) días desde la fecha de pago.

Respecto a los plazos de interposición y el cumplimiento de estos requisitos, la jurisprudencia ha resultado terminante al sostener que: **“La acción de inconstitucionalidad si es promovida luego de expirado el plazo de 30 días que acuerda la primera parte del art. 95 Código Fiscal, y la accionante tampoco cumple con los requisitos formales que le impone la segunda parte del mencionado artículo para el supuesto de accionar luego de vencido el plazo fijado en su primera parte, la acción es improcedente por su extemporaneidad ya que estos presupuestos hacen a la procedibilidad de la demanda”**. (Expediente: 48667, Carátula: SUPERCANAL S.A. / GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE MENDOZA, 03/03/1994, Suprema Corte de Justicia Mza, S243-479).

Asimismo y con relación al agotamiento del camino procesal analizado, la Suprema Corte mendocina ha sostenido que: **“Conforme al art. 95 del CFP, el plazo de caducidad de la acción de inconstitucionalidad de las leyes fiscales, corre a partir de la fecha en que el accionante adquiere la calidad de contribuyente, no debiendo éste esperar para iniciar la acción, la tramitación del reclamo administrativo so pretexto de no considerarse sujeto pasivo de la obligación”**. (Expediente: 47905, Carátula: D'AMORE ROBERTO A. / PROVINCIA DE MENDOZA, - 03/03/1993, Suprema Corte de Justicia, S235-158).

Así, interpuesta la acción de inconstitucionalidad que prevé el referido artículo 95, el procedimiento en el ámbito jurisdiccional se va a regular atento a lo dispuesto por el artículo 223 y cc de Código Procesal Civil de la Provincia de Mendoza.

Entonces, el detalle relevante del código fiscal mendocino es el hecho que contempla en forma expresa, la posibilidad que el interesado pueda intentar ante la justicia local la acción de inconstitucionalidad de las leyes fiscales cumpliendo con los recaudos y plazos que la misma norma indica.

En el texto de la ley 11.683 no existe el instituto analizado como tal, aunque el interesado podrá efectuar los planteos de inconstitucionalidad a la luz de la normativa prevista en el Código de Rito nacional en forma directa.

11.- CONCLUSIONES

Si bien he tratado de cumplir con el objetivo propuesto inicialmente, pretendiendo efectuar una comparación analítica de las respectivas vías de impugnación tanto en el procedimiento tributario nacional como en el mendocino, no hay duda que el presente trabajo exige una conclusión final.

He destacado a lo largo del trabajo la **especificidad** recursiva que posee la ley de procedimiento tributario de la nación 11.683. Ello implica, que el instituto y la forma de impugnar la resolución se encuentran clara y marcadamente definidos para el contribuyente en el ordenamiento nacional, a diferencia de lo que ocurre en procedimiento mendocino.

Más allá de las justificadas críticas a la ley 11.683 (su antigüedad, sus continuas reformas, necesidad de codificación, etc.) no hay duda que la norma otorga al contribuyente variadas herramientas defensivas frente a cada uno de los institutos de relevancia del procedimiento tributario.

Por ello, no dudo en sostener también el elevado nivel de **independencia recursiva** que tiene la ley 11.683 respecto de la ley de procedimiento administrativo de la nación 19.549, ello pese a su aplicación supletoria. Es la propia ley 11.683 la que le brinda al contribuyente o responsables los medios recursivos propios a los efectos de impugnar las resoluciones del fisco, teniendo que acudir excepcionalmente a la ley 19.549 para ejercer su derecho de defensa.

El procedimiento tributario nacional le otorga al contribuyente – frente a una misma resolución – **distintas alternativas recursivas** (ej. determinación de deuda, repetición), con el aditamento que en la mayoría de los casos se puede acceder al Tribunal Fiscal de la Nación. Este órgano administrativo con funciones

jurisdiccionales, ha demostrado a partir de su nacimiento en 1960, probada independencia y solvencia técnica; prueba de ello es el hecho que más del noventa por ciento de las resoluciones del T.F.N oportunamente apeladas, son confirmadas posteriormente por la justicia a través de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo.

No obstante las virtudes expresadas, en distintas oportunidades he sostenido la necesidad de "**federalizar**" el acceso al Tribunal Fiscal de la Nación. Conozco los esfuerzos de sus autoridades por crear legaciones el Tribunal en el interior de país. Sin embargo, **al día de la fecha tal objetivo constituye una asignatura pendiente.**

Desde esta perspectiva procesal, es evidente que el procedimiento tributario nacional resulta absolutamente "**centralista**". En tal sentido, corresponde preguntarse por qué la sentencia del T.F.N se apela ante la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo de la Ciudad de Buenos Aires, y no ante la Cámara de Apelaciones del Juzgado Federal conforme al domicilio fiscal del contribuyente?

Es decir que para asegurar la imparcialidad, eficacia y especialidad, necesariamente tengo que acudir ante el T.F.N. con su **EXCLUSIVA** sede en Buenos Aires con todas las consecuencias que ello implica desde el punto de vista práctico para el contribuyente o responsable.

Frente a tales interrogantes he obtenido por respuesta que el contribuyente del interior no tiene limitado el acceso al T.F.N. porque todos los contribuyentes de la nación tienen los mismos derechos. Sin embargo, corresponde preguntarme también, si se encuentra en igualdad de condiciones un contribuyente de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o del Gran Buenos Aires, que un contribuyente de pequeña a mediana capacidad contributiva de Catamarca o Chubut a los efectos de pretender verdadera justicia en el ámbito tributario.

La respuesta es terminante, el contribuyente del interior si bien cuenta con los mismos derechos que aquellos que se encuentra en proximidades del T.F.N, el primero debe soportar inexorablemente desigualdades fácticas y económicas que se transforman prácticamente en una desigualdad ante la ley.

El tema en cuestión constituye necesariamente una cuestión de política tributaria de urgente solución con relación a aquellos contribuyentes alejados de los centros de poder.

Por último, es importante destacar que la ley 11.683 garantiza en debida forma el derecho de defensa del contribuyente y los principios del debido proceso. Por ello, el procedimiento tributario nacional – pese a algunas limitaciones – puedo calificarlo como **ágil y dinámico**, cualidades que debe necesariamente debe contener el mismo a los efectos de acelerar la mecánica recaudatoria del Estado.

El procedimiento tributario de cualquier país debe apoyarse en un juego armónico entre un proceso ágil y dinámico que garantice debida y eficazmente el derecho de defensa del contribuyente. Ello en buena medida lo logra la ley 11.683.

Ahora bien, las cualidades señaladas no implica desterrar la necesidad de un auténtico código tributario nacional que mantenga y perfeccione la estructura recursiva de la ley 11.683.

Lamentablemente, muchas de las cualidades que he destacado del procedimiento tributario nacional, no se encuentran en el procedimiento mendocino, como así también en otros ordenamientos locales.

El código fiscal de Mendoza exhibe con novedad la enumeración taxativa en su artículo 87 de los recursos a disposición del interesado, ello sin perjuicio de la aplicación supletoria de la ley 3909.

Sin embargo, el procedimiento mendocino muestra **una estructura recursiva rígida, estática y limitada** que se apoya básicamente sobre el recurso de revocatoria como un medio impugnatorio “multifunción”, ya que a través de este recurso – ya he sostenido – que se pueden atacar desde actos de determinación de deuda, hasta simples peticiones efectuadas por el contribuyente o cualquier interesado al Director General.

Mientras el Tribunal Fiscal de la Nación es un órgano de la administración con facultades jurisdiccionales con independencia de la administración activa. Por su parte, el Tribunal Administrativo Fiscal de la Provincia de Mendoza se encuentra dentro de la estructura orgánica del Ministerio de Hacienda de la provincia, con dependencia funcional y de criterio, tal como he explicado en su oportunidad.

Por ello, no dudo en concluir que el marco procedimental del Tribunal Administrativo Fiscal de la provincia, resulta violatorio del derecho de defensa del contribuyente ya **que condiciona su resolución a la aprobación del Poder Ejecutivo local**, circunstancia que desde ya exige una urgente e inmediata modificación.

Hay que destacar como aspecto positivo el hecho que el acceso al ámbito jurisdiccional se produce en forma directa a la Suprema Corte de la Provincia, vía acción procesal administrativa y sin otra instancia jurisdiccional previa. Ahora bien, por el momento la Corte mendocina viene ajustándose en forma estricta al principio de “solve et repete”.

Por último, si bien la comparación efectuada ha recaído entre el procedimiento tributario nacional y el de la provincia de Mendoza, una visión somera de la mayoría de los procedimientos tributarios provinciales muestran a grandes rasgos las mismas diferencias y desigualdades. (Ej. los ordenamientos tributarios de las provincias de San Juan, La Rioja, Salta, etc.)

Los análisis comparativos efectuados a lo largo del presente trabajo, me llevan a concluir que las diferencias entre los procedimientos analizados resultan de consideración y las mismas han sido señaladas en caso en particular.

Ello impone un urgente tratamiento por parte de los cuerpos legislativos locales a los efectos de lograr procedimientos más seguros para el contribuyente y más eficientes y serios para el Estado.

12.- FUENTES BIBLIOGRAFICAS CONSULTADAS

- **BITRAGO, IGNACIO – GUZMAN, LAURA – SANCHEZ SUCCAR, MARIA A.** - *Procedimiento Fiscal*, Errepar, 2001.
- **CODIGO FISCAL DE MENDOZA** – Ed. Dike – Foro de Cuyo – 2005.-
- **FOLCO, CARLOS MARIA** - *Procedimiento Tributario – Naturaleza y Estructura*, Rubinzal y Culzoni, 2000.-
- **FALCON, ENRIQUE** – *Derecho Procesal* – Rubinzal y Culzoni – Buenos Aires 2003.-
- **GADEA, MARIA DE LOS ANGELES – MARMILLON, VIVIANA - PONTIGGIA, LILIANA** - *Tribunal Fiscal de la Nación* - Errepar, 2001.-
- **GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. – NAVARRINE, SUSANA CAMILA**, *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, 8va. Ed. Depalma 2001.-
- **GARCIA VIZCAINO, CATALINA**, *Derecho Tributario*, Depalma, 1999.-
- **GOMEZ, TERESA y FOLCO, CARLOS MARIA** – *Procedimiento Tributario* – 5ta. Ed. La Ley – Mayo 2007
- **JARACH, DINO**, *Finanzas Públicas*, Cangallo – Buenos Aires – 1978.-
- **VILLEGAS, HECTOR**, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Depalma, 1992.-
- **MINISTERIO DE HACIENDA DE LA PROVINCIA DE MENDOZA** – Disponible en <http://www.mendoza.gov.ar> [Consultas: mayo y junio 2007].
- **FALLOS SUPREMA CORTE PROVINCIA DE MENDOZA** – Disponibles en <http://www.tribunet.com.ar> [Consultas: marzo a junio 2007].
- **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO FISCAL DE LA PROVINCIA DE MENDOZA** – Disponible en <http://www.hacienda.mendoza.gov.ar> [Consultas: mayo a junio 2007]
- **DECRETOS PODER EJECUTIVO PROVINCIA DE MENDOZA** – Disponibles en <http://governac.mendoza.gov.ar> [Consultas: mayo a junio 2007]