



## **LA MORA. RESARCIMIENTO O SANCIÓN**

### **TEMA**

---

Los contribuyentes deben cumplir en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales. En caso contrario corresponderá un resarcimiento al Estado y viceversa cuando sea este quien deba devolver saldos a favor (aunque no en forma automática). La ley de procedimiento tributario dispone la aplicación de intereses resarcitorios con distintos efectos dependiendo del sujeto que materializa el retardo. Por un lado, los contribuyentes incurren en el incumplimiento en forma automática y por el mero transcurso del tiempo a una tasa superior a la de mercado. El Estado incurre en mora luego de la interpelación por parte de los particulares y a una tasa sustancialmente inferior a la citada precedentemente.

Además de este tratamiento diferencial, se desconoce la imputabilidad del deudor, que sí admite la legislación civil. La aplicación de un interés por encima de los valores de mercado confunde el resarcimiento con una sanción.

El criterio aplicable en la actualidad al concepto de mora no comprende otros elementos como la imputabilidad y el cuestionamiento a la supremacía del Fisco por encima de los particulares, demostrada mediante la aplicación diferencial de tasas de interés y de circunstancias que transforman al retardo.

### **CONCLUSIONES**

---

\* Las propuestas que se expresan a continuación deben interpretarse como observaciones y no constituyen una interpretación del régimen actual.

\* El retardo en el cumplimiento de la obligación tributaria debería transformarse en mora cuando la falta sea imputable al deudor, circunstancia por la que el Fisco debería ser resarcido mediante la utilización de intereses en las condiciones normales del mercado.

\* El mecanismo debe proteger al Estado de meras dilaciones intencionales cuya improcedencia retrasan la recaudación incorporando las sanciones por estos tipos de comportamientos.

\* Para sancionar los incumplimientos culposos o intencionales existe el régimen general establecido por la propia ley de procedimientos.

\* La presentación de la declaración jurada determinando un saldo a favor del contribuyente debería considerarse la interpelación necesaria para exteriorizar la mora.

\* El resarcimiento siempre debe ser económico, a una tasa a valores normales del mercado y aplicable a ambos sujetos de la relación jurídica tributaria por igual.

\* La tasa de interés aplicable por encima de los valores del mercado tiene carácter sancionatorio, con las implicancias del hecho respecto a los mecanismos de defensa.

\* La transformación en sanción del excedente de intereses sobre valores por encima del mercado, juntamente con la acumulación de la multa correspondiente, implica una doble sanción por el mismo hecho.

## **DESARROLLO**

---

La estructura de la ley procedimental relacionada con los ilícitos y sanciones demarca claramente dos hechos y circunstancias. Por un lado, el resarcimiento por el incumplimiento, de naturaleza estrictamente económica, y, por otro, las multas como respuesta a la calificación de la conducta indebida, de naturaleza penal y, en consecuencia, con los mecanismos legales que permitan al responsable responder a la imputación. Si la deuda existe, es necesario resarcir económicamente al Estado e independientemente de que el responsable cumpla con las penalidades aplicables de acuerdo con la calificación de su conducta, pero no pueden mezclarse las consecuencias del resarcimiento y la sanción.

En teoría, en la mora se conjugan el retardo, el elemento formal que la constituye y la imputabilidad al deudor, en consecuencia, no todo incumplimiento debería considerarse como moroso. El hecho constituyente podrá ser automático o por interpelación. Será automático cuando se produzca por el mero vencimiento del plazo y por interpelación cuando exista la exigencia fehaciente del acreedor al deudor para el cumplimiento de la obligación. En la práctica, la ley de procedimiento fiscal dispone la mora automática para los incumplimientos de los contribuyentes y la interpelación en el caso de los del Estado, pero nada dice acerca de la imputabilidad.

La mora representa un caso especial del retraso en el cumplimiento de una obligación producto de la relación jurídica tributaria esencial (Estado-contribuyente) no surgida exclusivamente por el paso del tiempo en relación con el vencimiento previamente establecido o la presentación de la declaración jurada por medio de la cual surge un saldo a favor de los particulares. La paridad entre el sujeto activo y pasivo no ha sido receptada en la legislación argentina, porque la falta (total o parcial) de pago de gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta devenga un interés resarcitorio, desde los respectivos vencimientos y sin necesidad de interpelación por parte del Estado, mientras que los que se generan a favor de los contribuyentes procederán a partir de la interpelación al Estado. La diferencia en el tratamiento se profundiza por la aplicación de tasas marcadamente diferenciadas en favor del Fisco. Desde el punto de vista de la obligación tributaria, el incumplimiento puede ser por la demora de pago al momento de su vencimiento original o por cuestionamientos del Fisco que obligan a rectificar determinaciones previas, diferencia que provoca distintas consecuencias con relación a la eximición de sanciones relacionadas con el incumplimiento.

### **a) La imputabilidad**

El concepto de automaticidad no implica desconocer la necesidad de que el deudor sea consciente y responsable de su incumplimiento para habilitar la aplicación del resarcimiento del incumplimiento, es decir, para que se transforme en “mora”. Las circunstancias eximentes deben ser excepcionales, ajenas al deudor, restrictivamente apreciadas y que hayan impedido al deudor el oportuno cumplimiento de la obligación tributaria.

El comportamiento del deudor que incurre en mora podría ser provocado por distintas razones que lo debieran eximir del resarcimiento, las cuales deben ser debidamente probadas.

- a) La inexistencia de culpa o dolo;
- b) imposibilidad financiera;
- c) cuestiones interpretativas;
- d) el caso fortuito o fuerza mayor;
- e) compensaciones extemporáneas;
- f) cumplimiento imposible.

### **b) La transformación del resarcimiento en sanción**

La aplicación de una tasa superior a la normal del mercado no puede interpretarse exclusivamente como un resarcimiento y no puede justificarse su elevación por la intención de desalentar la elección del incumplimiento como medida de financiamiento, pero el hecho abre la puerta para diseccionar el monto de intereses resarcitorios en dos partes: aquella que refleja el resarcimiento y que tiene que ver con las tasas normales del mercado, y el resto que implica una sanción para cuya aplicación deberían preverse herramientas que permitan demostrar la conducta no culpable en el incumplimiento.

Publicado por ERREPAR – DOCTRINA TRIBUTARIA

10 JULIO 2014