



INSTITUTO



Separata Temática N° 5

Año 1 – Nro. 5

**Caducidad de planes
de facilidades de pago.
Naturaleza jurídica.
Implicancias prácticas**

Por José Augusto Visca

Año 2010

Buenos Aires, Argentina

Separatas Temáticas del Instituto AFIP

Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros
y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP)

Presidente del Instituto AFIP

Ricardo Echegaray

Director Ejecutivo

Mario J. Bibiloni

Consejo Editorial

Alejandro M. Estévez (Editor
Responsable)

Susana C. Esper

Francisco A. Pagliuca

Hipólito Yrigoyen 370, (CP1086),
Capital Federal, República
Argentina. // Publicación de la
AFIP, confeccionada por el
Instituto AFIP. // Corresponde
exclusivamente a los autores la
responsabilidad por los conceptos
expuestos en los artículos
firmados, de lo cual debe inferirse
que la AFIP puede compartir las
opiniones vertidas o no. // Se
autoriza la reproducción de los
textos incluidos en la revista, con
la necesaria mención de la fuente.

Instituto AFIP

Bernardo de Irigoyen 474
(CP1072), Ciudad Autónoma de
Buenos Aires.

Correo electrónico:

instituto@afip.gov.ar

Página web:

<http://www.afip.gov.ar/instituto>

Tabla de contenidos

Caducidad de planes de facilidades de pago. Naturaleza jurídica. Implicancias prácticas *Por José Augusto Visca*

Introducción: Conceptos preliminares3

Problema Jurídico.....4

Tesis A: La caducidad de planes de facilidades de pago como una sanción. Su recepción jurisprudencial.....6

Tesis B: La caducidad de planes de facilidades de pago como un instituto no sancionatorio. Jurisprudencia receptiva de esta tesis.....11

Conclusiones24

Referencias Bibliográficas32

CADUCIDAD DE PLANES DE FACILIDADES DE PAGO

NATURALEZA JURIDICA

IMPLICANCIAS PRÁCTICAS

José Augusto Visca

Abogado (Universidad Nacional de Mar del Plata). Especialista en Procedimiento Tributario y Ley Penal Tributaria (IEFPA - Universidad Nacional de La Matanza). Apoderado del Fisco Nacional (Disposición 143/2008). Actualmente, se desempeña en la División Jurídica, Dirección Regional Mar del Plata, Administración Federal de Ingresos Públicos. Correo electrónico: jvisca@afip.gob.ar

Resumen. El presente trabajo, persigue como finalidad revisar la jurisprudencia imperante en materia de decaimiento de planes de facilidades de pago tributarios, indagando acerca de cuál es la naturaleza jurídica de éste instituto, y cuáles son las consecuencias prácticas que implica adscribir a una u otra posición. Como corolario, se proponen ciertas conclusiones que argumentan las razones por las cuales se entiende que la caducidad de un plan de pagos no constituye una sanción, y se destacan la necesidad del dictado de un fallo plenario de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal que zanje la cuestión y uniformice la jurisprudencia en la materia.

Palabras clave. Planes de facilidades de pago - Caducidad - Naturaleza jurídica. Sanciones fiscales - Competencia del tribunal fiscal.

Introducción: Conceptos preliminares

Resulta sumamente trascendente desentrañar la esencia misma del decaimiento de los planes de facilidades de pago como instituto jurídico, no sólo por la importancia doctrinal que el tema conlleva, sino precisamente por las consecuencias prácticas que implica adscribir a una u otra posición en disputa.

La idea del presente trabajo gira en torno de un análisis minucioso referente a las líneas jurisprudenciales que sobre el particular se presentan. Vale decir que las opiniones que los tribunales han establecido en casos concretos permiten predecir las decisiones que probablemente tomarán ante supuestos fácticos análogos. Consecuentemente, tanto la descripción de las diferentes interpretaciones que sobre el tema se postulan, como el análisis personal que se realice, se efectuarán en base a casos.

Sabido es que, por imperio del principio de legalidad tributaria, recae sobre el Poder Legislativo tanto la facultad de creación de tributos, como la eximición de gabelas, como así también el perdón o amnistía de sanciones.

Asimismo, el art. 113 de la Ley 11.683, establece una delegación legislativa en el Poder Ejecutivo de la facultad para disponer -por el término que éste considere conveniente- de la exención parcial o total de multas, accesorios por mora, intereses punitivos, entre otros beneficios, para aquellos contribuyentes que espontáneamente regularicen su situación fiscal. También, faculta al PEN a establecer bonificaciones especiales para estimular el ingreso anticipado de impuestos no vencidos y a hacer arreglos¹ para asegurar la cancelación de deudas pendientes de pago.

¹ Bien destacan Carlos María Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine que el art. 61 del decreto reglamentario 1397/79 dice que tal facultad de 'hacer arreglos' solo incluye los actos jurídicos "que consolidan, actualizan o perfeccionan el crédito fiscal sin afectar su integridad". Giuliani Fonrouge, Carlos María y Navarrine Susana Camila, "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social" Ley 11.683, Comentarios, Doctrina, y Jurisprudencia, 7ma. Edición actualizada y ampliada, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1999, pág. 554.

En este artículo normativo, se han sustentado la sanción de numerosos decretos de consolidación de deudas tributarias y regímenes de facilidades de pago, verbigracia el Decreto 93/2000 o el Decreto 1384/2001 (tal como se desprende de los propios considerandos de tales normas).

Debe destacarse también que la Administración Federal de Ingresos Públicos tiene la potestad legal de disponer regímenes de prórroga o facilidades de pago mediante los cuales se difiera el cumplimiento de la obligación tributaria. Puntualmente, el artículo 32 de la ley 11.683 dispone:

“ARTICULO 32 - Facúltase a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS para conceder facilidades para el pago de los tributos, intereses y multas, incluso en casos particulares a favor de aquellos contribuyentes y responsables que acrediten encontrarse en condiciones económico-financieras que les impidan el cumplimiento oportuno de dichas obligaciones (...)”.

Es así, entonces, como las denominadas *moratorias* son instituciones jurídicas que consisten en una concesión de la ley, a título de gracia o equidad, por la que se suspenden, amplían, conceden o rehabilitan plazos para el cumplimiento de las obligaciones.² Básicamente, consisten en el diferimiento en la exigibilidad de las deudas tributarias.

Se ha dicho, y con razón, que las llamadas “leyes de moratoria” no configuran sino una especie dentro del género ‘medio de extinción de las obligaciones tributarias’ (tal como se ha pronunciado el Tribunal de la Nación en los recordados fallos ‘PIEDRA GRANDE SA’ SALA B 14/5/85 y ‘LAMPONI HERALDO HUGO’ del 30/10/89). Tales regímenes de excepción, como resulta razonable, establecen ciertas condiciones resolutorias, las cuales implican que en caso de producirse los hechos condicionantes (por ejemplo el incumplimiento de dos cuotas consecutivas del plan), **se produce ‘ipso iure’ el decaimiento de los beneficios** (vgr. art. 12 del decreto 1384/01, o art. 16 del decreto 93/2000).

Precisamente, es esta consecuencia jurídica -léase caducidad del beneficio-, la que origina interpretaciones divergentes en cuanto a su naturaleza jurídica, y se presenta como el tópico que convoca al presente trabajo.

Problema Jurídico

La primera de las consecuencias trascendentales que exige dilucidación de la cuestión, es la competencia del Tribunal Fiscal para revisar las intimaciones administrativas por decaimiento de los planes de facilidades de pago.

Como sabemos la competencia del TFN es taxativamente enumerada³ por la ley 11.683 en su artículo 159:

“El Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer:

- a) de los recursos de apelación contra las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que determinen tributos y sus accesorios (...)
- b) de los recursos de apelación contra las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que impongan multas superiores a DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 2.500) **o sanciones de otro tipo**, salvo la de arresto.

² Tal ha sido la definición brindada por la Cámara de Apelaciones en lo civil y comercial, Santiago del Estero, cámara 02, (Bruchman de Beltran-Contato-Nuñez) en autos “Gobierno de la Pcia. c/ Coronel de Santillán Esther s/ Ejecución fiscal” sentencia del 14 de noviembre de 2002

³ No debemos olvidar que el Tribunal Fiscal de la Nación, sin perjuicio de que posea facultades jurisdiccionales, no deja de encontrarse dentro del Poder Administrador, razón por la cual le resulta aplicable el art. 3 de la ley 19.549, el cual dispone que la competencia en materia de derecho administrativo es taxativa y debe ser expresa: “ARTICULO 3° - La competencia de los órganos administrativos será la que resulte, según los casos, de la Constitución Nacional, de las leyes y de los reglamentos dictados en su consecuencia. Su ejercicio constituye una obligación de la autoridad o del órgano correspondiente y es improrrogable, a menos que la delegación o sustitución estuvieren expresamente autorizadas; la avocación será procedente a menos que una norma expresa disponga lo contrario.”

- c) de los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de reclamaciones por repetición de impuestos formuladas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos y de las demandas de repetición que se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación (...)
- d) de los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos (...)
- e) de los recursos de amparo a que se refieren los artículos 182 y 183 (...)

La terminología con textura abierta utilizada por el legislador en el inciso b), ha provocado las divergentes interpretaciones que se han desarrollado respecto de las caducidades de los planes de facilidades de pago.

Si sostuviésemos que el decaimiento de un plan de pagos **es una sanción** (a la cual llamaremos 'TESIS A'), tal acto quedaría encuadrado en el inciso b) del artículo 159 de la ley 11.683. En cambio, si afirmásemos que dicho acto **no constituye un instituto sancionatorio** ('TESIS B'), el mismo queda fuera de la esfera competencial del Tribunal Fiscal.

Conferirle naturaleza punitiva o sancionatoria al decaimiento de planes de facilidades de pago, o no hacerlo en su caso, provocará también relevantes implicancias en punto a los **elementos** que deberán configurarse para la producción de la consecuencia jurídica. Puntualmente, en referencia al elemento subjetivo, ya sea culpabilidad o intencionalidad.

Entonces, la segunda consecuencia práctica que conlleva la disquisición en torno a la naturaleza del instituto que aquí ocupa, reside en la necesidad (o carencia de ella) del análisis del elemento subjetivo en la conducta del contribuyente. Ello así, por cuanto si estimásemos que el instituto en análisis es una figura sancionatoria o punitiva (tesis A), necesariamente debería acreditarse en la conducta un factor subjetivo de atribución. Vale decir que la reprochabilidad del accionar que conlleva a la aplicación de una sanción, debe estar dada en la medida de la existencia del elemento subjetivo del autor (culpa o dolo), descartándose la responsabilidad de tipo objetivo en materia punitiva.

En cambio, si la conclusión a propiciar es que la caducidad de un plan de pagos no es una sanción (tesis B), la consecuencia jurídica se produciría por el mero acaecimiento de hechos objetivos, independientemente de la subjetividad de la conducta del contribuyente.

Se encuentra una tercera implicancia pragmática del análisis de la esencia del instituto. La misma se refiere a si se requiere o no intimación previa por parte de la Administración Fiscal. Existen argumentaciones concretas a favor de la aplicación del art. 21 de la ley 19.549 al supuesto en cuestión:

“ARTICULO 21 - La Administración podrá declarar unilateralmente la caducidad de un acto administrativo cuando el interesado no cumpliera las condiciones fijadas en el mismo, pero deberá mediar previa constitución en mora y concesión de un plazo suplementario razonable al efecto.”

Bajo este fundamento normativo, se han efectuado ciertos planteos impugnatorios, en cuanto se sustentaba que el acto por medio del cual la Administración declara la caducidad del plan de pagos e intima el saldo adeudado, debe estar precedido de una intimación previa y de la concesión de un plazo razonable para el cumplimiento de las condiciones prefijadas. Este será otro de los aspectos prácticos a dilucidar en el presente.

En ese cúmulo de implicancias prácticas del tema, también se presenta el punto referido a la necesidad de la emisión de un dictamen jurídico, o la superfluidad del mismo. Todo ello va estar vinculado en una relación de dependencia a la dilucidación referida a si el decaimiento de un plan de pagos es un verdadero acto administrativo; si queda enmarcado en las potestades discrecionales de la administración; y si –en tal caso- resulta un acto sancionatorio.

Se revisarán entonces cómo se ha expresado la jurisprudencia sobre el tema investigado.

Tesis A: La caducidad de planes de facilidades de pago como una sanción. Su recepción jurisprudencial

Previo a examinar cuales son los precedentes jurisprudenciales que sostienen esta posición, se entiende acertado aludir a ciertas opiniones doctrinales que expresadas en tal sentido.

Verbigracia, Daniel Malvestiti ha postulado que *“la caducidad dispuesta por la normativa, cuyas liquidaciones llegan en algunos casos a duplicar e incluso triplicar los montos por los que se acogiera el contribuyente, constituye una medida típicamente sancionatoria que agrava notoriamente el status quo ante, reuniendo en sí todos los elementos que le dan la naturaleza de pena”* [Malvestiti, Daniel en su artículo “Procedimiento. Caducidad de planes de pago. Imposibilidad del recurrente del derecho a ofrecer y producir pruebas”, publicado en Periódico Económico Tributario N° 273, en oportunidad de comentar el fallo “VOSS Carlos Guillermo s/ recurso de apelación”; dictado el 2 de noviembre de 2003 por el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C].

Encontramos argumentos coherentes con esta línea de pensamiento en el voto en disidencia del Dr. Guillermo Galli in re **“CONSTRUCTORES ASOCIADOS SA c/ DGI”** de la Sala IV de la Cámara Federal de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo (29 de junio de 1999).

En dicho precedente, el Dr. Galli se alzó en contra de la opinión mayoritaria y esgrimió que la medida en cuestión implica la pérdida de un derecho por violación a disposiciones reglamentarias. Por lo tanto, adujo que se trata de una pena que queda subsumida dentro de los supuestos de competencia del TFN, concluyendo que sostener lo contrario supondría desconocer al particular la posibilidad de hacer valer sus derechos ante los estrados judiciales, con evidente violación al ejercicio libre de acceso a la jurisdicción (artículo 10 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, y artículo 14 inciso 1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos).

Precisamente, el voto en disidencia precitado es el que generó el caldo de cultivo para que se reabra el debate sobre el tópico, ya que hasta ese momento era casi unánime la jurisprudencia que pregonaba la incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación ante supuestos de caducidad de planes de pago.

Se efectuará un repaso de aquellos precedentes jurisprudenciales que sostienen la tesis A, relativa a que la caducidad de un plan de pagos es una sanción.

1. “TEJIDOS GULFI SA s/ APELACION” Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, sentencia del 24 de abril de 1995

Este fallo, citado reiteradamente por la Sala C en otros pronunciamientos posteriores (verbigracia, “RANESI SA s/ APELACION” Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, sentencia del 20 de mayo de 1999), resulta paradigmático en torno a la posición de la sala C en cuanto el tema que nos concierne.

Los vocales Wurcel y Brodsky coinciden en aceptar que el Tribunal Fiscal es competente para atender ante un caso de decaimiento de un plan de facilidades de pago, argumentando que se encuentra dentro de las previsiones del inciso b) del art. 141 de la ley 11.683 (texto ordenado 1978) en tanto se trata de “sanciones de otro tipo”.

“Nada hay en el texto legal que permita excluir de su régimen sanciones como la aquí apelada, cuyo carácter pecuniario no ofrece diferencias respecto de las multas aplicadas en ocasión de otros incumplimientos y tiende, como ellas, a proteger el derecho de la Administración a percibir de los ciudadanos las prestaciones tributarias” (...) *“se trata en todos los casos del ejercicio de la llamada **potestad sancionatoria de autoprotección administrativa**”*⁴.

Abunda el fallo en que *“no se advierte en las condiciones señaladas, que existan diferencias conceptuales entre este caso y el de otras sanciones –v.g. el de una multa por omisión de*

⁴ El resaltado pertenece al autor del trabajo.

impuesto aplicada luego de haber conformado el contribuyente un ajuste practicado por el organismo fiscal –cuya discusión en esta instancia es constante y pacíficamente aceptada”.

2. “FANO, ALEJANDRO s/ APELACION” Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, sentencia del 18 de octubre de 2001

En este precedente la Sala C del TFN sostiene que la declaración de caducidad de planes de pago constituye una sanción, desde que representa la consecuencia prevista para el caso de la inobservancia de una conducta obligatoria impuesta por la norma.

Asume el precedente *sub exámine*, que la caducidad implica una extinción de la relación jurídica preexistente que coloca al sujeto en una situación peor que la experimentada antes de aquella.

Como corolario encuadra a este tipo de caducidades como una de las “sanciones de otro tipo” referidas en el ya citado art. 159 de la ley 11.683, declarando su competencia y rechazando la excepción opuesta.

3. “MOIONI, EDITH MARIA DE TOMASINI s/ APELACION” Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, sentencia del 11 de febrero de 2002

En este precedente, la Sala C del TFN reitera su jurisprudencia sentada en el caso “FANO”, sosteniendo que el Tribunal es competente ante un caso de caducidad de planes de facilidades de pago en razón de que ésta constituye una verdadera sanción que habilita la aplicación del art. 159 inciso b) de la ley 11.683. La Dra. Wurcel, por su parte, reitera su criterio expresado en el caso “TEJIDOS GULFI SA”.

4. “MIAMI SUN SOLARIUM SA s/ APELACION” Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, sentencia del 6 de agosto de 2002

Ante una situación de hecho similar a la anterior, la Sala C aplica *mutatis mutandi* los considerandos desarrollados en el fallo “FANO, ALEJANDRO s/ APELACION”.

5. “SERVINT SA s/ APELACION” Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, sentencia del 28 de noviembre de 2002

En esta oportunidad, la Sala C no sólo se declara competente para entender en el asunto, sino que además declara la nulidad de la resolución de DGI mediante la cual se comunicó la caducidad de un plan de pago intimando al ingreso del saldo de impuesto e intereses, pues según el criterio de la sala, el organismo no fundó detalladamente **su pretensión** [sic] al no surgir de manera expresa cuáles fueron los incumplimientos imputados, denegando así al recurrente el derecho a un debido proceso adjetivo, en tanto el contribuyente se vio imposibilitado de ofrecer y producir prueba.

Se observa otra de las consecuencias prácticas de aceptar la naturaleza sancionatoria de la caducidad de un plan de pagos, la necesidad de fundamentar acabadamente la “**decisión**” de la Administración (luego en las conclusiones se verá si realmente se trata de una verdadera decisión del Fisco), debiendo detallar los incumplimientos e imputar subjetivamente la conducta del contribuyente.

6. “PACIFICO TITTARELLI SAV y O s/ APELACION” Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, sentencia del 26 de diciembre de 2002⁵

Este caso, aporta un elemento más en atención a las consecuencias jurídicas de considerar a la caducidad de un plan de pagos como un acto administrativo sancionatorio.

En el caso, la Sala C, con voto de la Dra. Wurcel (y adhesión de los Dres. Livak y Urresti), resolvió decretar la nulidad de la resolución que **dispone** la caducidad de un régimen de facilidades de pago, en tanto el “juez administrativo” era un contador y no contó con el dictamen previo del servicio jurídico.

La Sala C entendió que como estamos en presencia de un verdadero acto jurídico sancionatorio y como quién lo dispone actúa en carácter de juez administrativo, el mismo requiere dictamen jurídico en caso de no ser un abogado el funcionario en cuestión. De allí que, ante la ausencia del dictamen, la resolución deviene nula.

7. “SAGEMÜLLER SA s/ APELACION” Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, sentencia del 25 de marzo de 2003

En esta oportunidad nuevamente la Sala C del TFN expresó su, hasta allí, férrea postura en torno a la naturaleza jurídica del decaimiento de los planes de facilidades.

En tal inteligencia, no sólo que declaró la competencia del tribunal administrativo en virtud de encuadrarse dentro del supuesto de “otra sanción” del art. 159 inciso b) de la ley 11.683⁶, sino que además decretó la nulidad del accionar de la administración.

Con voto del Dr. Litvak –y adhesión del Sr. Urresti-, la Sala C estableció que es nula la resolución de la DGI que comunicó al contribuyente la caducidad de un plan de facilidades por falta de pago, si todos los elementos que éste puede oponer tienen lugar recién después de aplicada la sanción, desde que ello vulnera las garantías constitucionales del debido proceso y del efectivo ejercicio del derecho de defensa.

El precedente se funda en que el ejercicio del derecho de defensa ‘ex post facto’ a la aplicación de una sanción resulta violatorio del debido proceso. Como vemos para arribar a esa conclusión debemos aceptar la premisa de que la caducidad de un plan de pagos es una sanción.

8. “KARAM JUAN y OTRO s/ APELACION” Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, sentencia del 12 de marzo de 2003

Se sostiene en este precedente que la caducidad de un régimen de facilidades de pago produce efectos jurídicos perjudiciales, de naturaleza sancionatoria, *“así como también que, en este sentido, la Constitución Nacional confiere a los contribuyentes ciertas garantías fundamentales, las cuales de ninguna manera pueden verse soslayadas so color de la supuesta sujeción a un “pacto comisorio”.*

Es particular la conclusión a la que arriba el fallo en cuanto afirma que *“el contribuyente decide acogerse a un plan de tal naturaleza, exteriorizando manifiestamente una clara voluntad de cumplir con sus obligaciones tributarias, y que posteriormente se ve inmerso en una situación económicamente crítica que no es capaz de superar, recibe a manera de castigo la notificación del acto administrativo que lo excluye del régimen en cuestión, por lo cual todos los elementos que éste pueda oponer, tendrán lugar recién después de aplicada la sanción, vulnerándose de esta manera las garantías constitucionales del “debido proceso”.*⁷

⁵ La Ley IMP 2003-A, 545.

⁶ Es notable como la Sala C del TFN resuelve en este caso, como en otros, imponer las costas de la excepción de incompetencia planteada en el orden causado, en virtud de que abiertamente fundamenta en que se trata de un “tema controvertido y dada la existencia de precedentes diversos”, ver el voto del Dr. Litvak in re “Sagemüller SA” que condice con el expuesto en “Fano Alejandro”.

⁷ El resaltado pertenece al autor del trabajo.

Como puede verse, una fuerte influencia en la conclusión arribada ejerce el hecho de presuponer que la notificación del decaimiento del plan implica un acto administrativo dictado por la administración en ejercicio de sus potestades. Retornaré con el análisis de este elemento al momento de efectuar mis conclusiones.

9. “JAPAN COSMETICS SA s/ APELACION” Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, sentencia del 23 de septiembre de 2003

En este caso, al referido tema de la competencia del TFN, se le agrega un planteo de nulidad impetrado por la contribuyente.

La sociedad anónima apela la resolución de la AFIP DGI que le comunica la caducidad del plan de facilidades (Decreto 1053/96) y lo intima a que ingrese las sumas adeudadas bajo apercibimiento de ejecución.

Plantea la nulidad de la misma, en tanto entiende que fue dictada en violación a la garantía de defensa en juicio, ya que previo al dictado de la misma, no se le dio la oportunidad de exponer su derecho.

El Fisco opuso la excepción de incompetencia, y el TFN no sólo se declaró competente sino que además decretó la nulidad del acto.

En cuanto al primer aspecto, el Dr. Brodsky en su voto expresó que la *“sanción es el proceder impuesto a la infracción de un deber jurídico, en este sentido, la caducidad se presenta como la consecuencia de una conducta contraria al derecho objetivo entendido en plenitud”*. Consecuentemente adscribió al citado voto del Dr. Galli en “CONSTRUCTORES ASOCIADOS” y declaró que la caducidad de un plan de pagos es una sanción, encuadrando así en los postulados del art. 76 y 159 de la 11.683.

En punto a la segunda cuestión, la Sala C recordó el fallo dictado en autos “MASALPIGUE SRL” (TFN Sala C 18/12/2002), en cuanto sostuvo que la caducidad de un plan de facilidades de pago produce efectos jurídicos perjudiciales de naturaleza sancionadora, así como también que la Constitución Nacional confiere a los contribuyentes ciertas garantías fundamentales que no pueden soslayarse por la supuesta existencia de un pacto comisorio en función del cual la incumplimiento de una prestación conllevaría el efecto resolutorio.

Entendió, en esa línea interpretativa, que es nula la resolución que comunica al contribuyente la caducidad del plan, en tanto que priva a éste de oponer defensas previas a la efectivización de la sanción, circunstancia que choca con los mandatos constitucionales del debido proceso y derecho de defensa en juicio.

10. “FABRIPACK SA s/ APELACION” Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, sentencia del 27 de febrero de 2004

El presupuesto fáctico se resume en que ante una resolución de la AFIP DGI que comunicó la caducidad de un plan de facilidades de pago intimando el ingreso del monto adeudado con más sus intereses, el contribuyente deduce un recurso de apelación ante el TFN. La AFIP plantea excepción de incompetencia.

En el presente caso, la Sala C del TFN se declaró competente para entender en la materia, en tanto estimó que la resolución de la AFIP encuadra en el inc. b del art. 141 de la ley 11.683 (texto ordenado 1978, actual art. 159).

Como sostén jurídico del fallo, la Sala C sostiene que nada hay en el texto legal que permita excluir de su régimen sanciones como las aquí apeladas, cuyo carácter pecuniario no ofrece diferencias respecto de las multas aplicadas en ocasión de otros incumplimientos.

Como puede observarse, el fallo presupone el carácter sancionatorio de la caducidad de los planes de facilidades, más no desarrolla los fundamentos de tal afirmación. Vale decir que se trata de una sanción, y por ello se declara competente (en tanto no encuentra diferencias conceptuales entre ésta sanción y otras sanciones como las multas). Asimismo trae a colación

el fallo dictado en el precitado caso “TEJIDOS GULFI SA”.

11. “CINE PRESS SRL (HOY SA) c/ DGI” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal SALA V, sentencia del 29 de septiembre de 2006

Constituye en la actualidad el precedente más valioso que invocan los partidarios de la tesis sancionatoria del instituto en estudio.

En el caso planteado, la actora había apelado una caducidad de planes de facilidades de pago ante el Tribunal Fiscal de la Nación, oponiendo la AFIP DGI una excepción de incompetencia.

El TFN se declaró incompetente, lo cual motivó la apelación de la firma ante la Alzada.

La Sala V entendió que el *thema decidendum* se circunscribía a determinar si la declaración de caducidad del plan de facilidades de pago cuadraba o no dentro de la previsión normativa “otra sanción” del inc. b) del art. 159 de la ley de procedimiento tributario.

A la postre, clarifica el presupuesto fáctico del caso, caracterizado por un derecho en ejercicio (el beneficio de un diferimiento en el pago de la obligación tributaria), el cual se pierde por el incumplimiento de los deberes y obligaciones que tal beneficio llevaba implícito.

La Sala V sentencia en sus considerandos que “*inferir que la caducidad no tiene carácter sancionatorio por la circunstancia de que un sujeto voluntariamente se acoge a un plan de facilidades de pago resulta irrisorio y carente de toda lógica*”.

Particular interés despierta la alusión que hacen Vuestras Excelencias en la sentencia en estudio, cuando refieren a “*la **potestad administrativa** para, por un lado verificar el cumplimiento de los beneficios o derechos que otorga, y por el otro, sancionar el incumplimiento en la medida que resulta violatorio de una deber jurídico previamente establecido por el primero*”. Y más luego concluye que “*resulta claro que decretar la caducidad de un plan de facilidades de pago constituye un acto administrativo*”.⁸

El precedente define con exactitud el concepto de sanción, consistente en una mal inflingido por la Administración como consecuencia de una conducta ilegítima y consiste en la privación de un bien o de un derecho.⁹

A la postre aplica concretamente el art. 21 de la ley 19.549, en tanto alude a la caducidad como un medio extintivo de los actos administrativos. Entiende que dicho medio extintivo opera como una sanción al incumplimiento de una obligación del particular administrado.

En la inteligencia descripta, la Sala V de la Cámara Contencioso Administrativo resuelve decretar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en el asunto, atento que el acto de declarar la caducidad de un plan de pagos importa el ejercicio de **potestades sancionatorias** por parte de la administración.

La Administración Federal de Ingresos Públicos interpuso un recurso extraordinario contra la resolución de la Cámara, el cual fue denegado. Consecuentemente, se interpuso un recurso de hecho o queja contra la denegatoria del recurso extraordinario, el cual también fue rechazado por la CSJN, en tanto entendió que el mismo no se dirigía contra una sentencia definitiva o equiparable a tal (art.14 de la ley 48).

12. “MARILAO SA c/ DGI” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal SALA V, sentencia del 2 de octubre de 2008

La misma Sala V, remitiéndose a las consideraciones vertidas en el fallo “CINE PRESS SRL”

⁸ El resaltado pertenece al autor del trabajo. En las conclusiones se explicará el porqué del doble resaltado en la expresión “potestad administrativa”.

⁹ Citando la opinión de los autores Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández en su obra “Curso de Derecho Administrativo II”, Editorial Thomson Civitas La Ley, 1ª edición, 2006, página 163.

resolvió en este caso que el TFN resulta competente para entender en la apelación deducida contra la decisión que decretó la caducidad de un plan de facilidades de pago pues, se trata de un acto administrativo que encuadra en el supuesto de “otras sanciones” al que alude el art. 159 inciso b de la ley 11.683.

El mismo temperamento es reiterado por la Sala V en los fallos “COMERCIAL BARCA SRL” sentencia del 25 de septiembre de 2008; “IMPACK SA” sentencia del 21 de noviembre de 2006; “OFIS SA” sentencia del 18 de noviembre de 2008; entre otros.

13. “SUCESION DE DURAN GUILLERMO RAMON c/ DGI” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal SALA IV, sentencia del 9 de diciembre de 2008

En este caso, los votos de los Dres. Galli¹⁰ y Alemany (este último subrogante del Dr. Uslenghi), resuelven revocar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que se había declarado incompetente, y sostienen que la caducidad de un plan de pagos consiste en una auténtica sanción.

Para fundar dicha aseveración sostiene la sentencia que la interpretación de la norma debe desplegarse teniendo en consideración la intención del legislador. En esa inteligencia cita los debates parlamentarios que llevaron a la sanción de la ley 11.683, y refiere al discurso del miembro informante de la Cámara de Diputados, el cual deja entrever en sus palabras que en materia de competencia del TFN no sólo debe restringirse a las multas sino a otro tipo de sanciones.

La Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo deduce de las afirmaciones del miembro informante, que el legislador pretendió una acepción amplia del vocablo “sanciones”.

Asimismo, entiende que por sanciones debe entender todo mal infligido por la Administración a un administrado como consecuencia de su conducta ilegal. La Sala entiende que, en este concepto, queda incluido el decaimiento del plan de pagos decreto 1384/01, en tanto la conducta del contribuyente habría sido presuntamente una violación a disposiciones reglamentarias cuya consecuencia es la pérdida de un beneficio “como medio afflictivo para el imputado”.

Consecuentemente, esta Sala interpretó que el acto era una verdadera sanción, ordenando a que se abra la vía jurisdiccional pretendida.

Esta tesitura se reitera en algunos otros precedentes de la SALA IV como “SUCESION JR VILLAVICENCIO SA” de fecha 4 de diciembre de 2008; “COMBUSTIBLES ARGENTINA SA c/ DGI” de fecha 6 de noviembre de 2008, y “MAYOL ISABEL CATALINA c/ DGI” sentencia del 23 de octubre de 2008.

Tesis B: La caducidad de planes de facilidades de pago como un instituto no sancionatorio. Jurisprudencia receptiva de esta tesis

La tesis mayoritaria en la jurisprudencia es la que propugna que el decaimiento de un plan de facilidades de pago no es un instituto sancionatorio, sino que se trata de la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento de una de las condiciones de vigencia de dichos planes, constituyendo una suerte de pacto comisorio.

La adscripción de esta tesis produce consecuencias prácticas relevantes, tales como, la incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación para atender tales asuntos (en tanto no quedaría encuadrado en ninguno de los supuestos del art. 159 de la ley 11.683), la producción del decaimiento de pleno derecho, la innecesariedad de intimación previa, la inexigencia de

¹⁰ Con el voto del Subrogante, Dr. Alemany –miembro de la Sala V-, y la tercera vocalía vacante, el Dr. Galli pudo hacer prevalecer su posición en disidencia manifestada en “Constructores Asociados”, ya que hasta el fallo que venimos citando la postura mayoritaria de la Sala IV le resultaba adversa a su interpretación sobre el tópico.

meritar el elemento subjetivo de la conducta, la inaplicabilidad de los principios propios del derecho punitivo, entre otras que iremos mencionando a lo largo del presente.

Corresponde ahora efectuar una revisión acelerada, aunque precisa, de los pronunciamientos jurisprudenciales que tuvieron como sustento la inteligencia de esta tesitura.

1. "FUNCOR SA s/ APELACION" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, sentencia del 22 de octubre de 2002

La contribuyente apela al TFN una resolución por la cual la Agencia Sede N°2 de la Dirección Regional de Córdoba de la AFIP, por la cual se comunica la caducidad del plan de pagos decreto 1384/01 a cuyos beneficios se había acogido la actora, intimando el ingreso del saldo adeudado.

La Sala A en este caso es categórica al afirmar que el Tribunal Fiscal *"es incompetente para entender respecto de la caducidad de un plan de facilidades de pago, pues el acto no tiene naturaleza sancionatoria para poder encuadrarlo en el art. 159 inc. b) de la ley 11683, sino que es el resultado de no haberse observado el orden u oportunidad dado por la norma para la realización de un acto o hecho, esto es, la consecuencia adversa para quien no cumple con un imperativo establecido en su propio interés"*.

Continúa expresando que *"de este modo, incumplido aquel recaudo reglamentario, el objeto del vínculo jurídico entre el responsable y la administración fiscal no sufre un incremento cuantitativo, sino tan sólo el producto ordinario de la mora derivado de aquél incumplimiento"*.

Resulta importante reseñar la opinión de los miembros de la Sala A en torno a que *"del conjunto de actos que continuamente produce la Dirección General Impositiva sólo un número determinado de ellos habilitan a los contribuyentes a iniciar una discusión en un órgano administrativo jurisdiccional como este Tribunal Fiscal (...) Al respecto, los suscriptos consideran que la competencia adjudicada por la ley se relaciona con actos emanados de jueces administrativos y en funciones de tales, donde se ha querido excluir de esta instancia a las cuestiones relativas a la administración activa o meramente recaudatoria"*.

Se entiende crucial la disquisición efectuada por la Sala A en este precedente, en virtud de clarificar que los actos que resultan apelables al TFN son los emanados de jueces administrativos en funciones de tales. Esto es importante ya que la nota que comunica el decaimiento de un plan e intima al pago del saldo resultante, según la postura del fallo, no sería entonces un acto administrativo emanado de un juez administrativo en funciones de tal; ergo no sería exigible un dictamen jurídico previo (el cual se requiere cuando existe un acto administrativo dictado por un juez administrativo -en funciones de tal- que no es abogado).

Resta señalar que la decisión es unánime con los votos de los Dres. Celdeiro, Buitrago y Bosco.

2. "LAPIDUS, JAIME s/ APELACION" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, sentencia del 6 de agosto de 2002

Ante la comunicación que el Fisco efectúa al contribuyente, notificándole que el plan de pagos al que se había acogido caducó de pleno derecho, e intimándole la deuda impositiva, el Sr. Lapidus se presenta ante el TFN e impugna la resolución en tanto entiende que se le ha aplicado una "sanción anómala atípica" de un modo automático y objetivo.

El voto del Dr. Agustín Torres expresa que *"el decaimiento de un régimen de facilidades de pago constituye una decisión del organismo recaudador que no encuadra en ninguno de los supuestos de los arts. 159 y 165 de la ley 11.683, t.v., como habilitantes de su competencia, circunstancia reafirmada por el hecho de que las llamadas leyes de moratoria no configuran sino especies del género medios de extinción de las obligaciones tributarias, materia reiteradamente declarada ajena a su conocimiento"*.

Asimismo, sentencia que *"no puede en modo alguno confundirse el instituto de caducidad con una sanción. Y ello porque la caducidad no es sino la consecuencia de no haberse observado"*

el orden y oportunidad dado por la norma para la realización de un acto o hecho (...) esto es la consecuencia riesgosa o adversa para quién no cumple con un imperativo establecido en su propio interés."

Corolario la Sala B (con el reseñado voto del Dr. Torres, y las adhesiones de los Dres. Porta y Castro) resuelve declarar la incompetencia del TFN para el tratamiento de este asunto.

3. "SUCRED Y ASOCIADOS SRL s/ APELACION" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, sentencia del 13 de junio de 2002

El precedente reitera los lineamientos de la decisión tomada en autos "LAPIDUS" pero agrega una consideración que merece ser destacada.

La misma se refiere a que *"el objeto del vínculo jurídico entre el responsable y la administración fiscal no sufre un incremento cuantitativo sino tan sólo las consecuencias ordinarias de la mora como resultado objetivo de aquella inactividad o incumplimiento oportuno del plan de pagos"*. Concluye el fallo que *"conforme tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación las sanciones fiscales tienen por objeto herir el patrimonio del infractor, situación que no se da en la especie (fallos 201.155)"*.

4. "ALL SPORT s/ APELACION" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, sentencia del 19 de febrero de 2003¹¹

En este caso la Sala A reitera sus fundamentos expuesto in re "FURCOR SA", pero adiciona una construcción teórica relativa a la recurribilidad de este tipo de resoluciones que venimos analizando.

El fallo se detiene a analizar que el hecho de cerrar las puertas de acceso al TFN, no implica que el contribuyente carezca de medios recursivos para cuestionar la validez de estos actos. Esgrime que *"en virtud de lo normado por el art. 74 del decreto reglamentario de la ley de rito se establece un recurso específico para aquellos casos, al disponer que 'cuando en la ley o en el presente decreto no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo recurso de apelación para ante el Director General'. A su vez, el resultado de tal procedimiento revistirá el carácter definitivo y podrán impugnarse por la vía judicial, conforme el art. 23 de la ley 19.549."*

5. "SEREM SA s/ APELACION" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, sentencia del 7 de julio de 2004

En el caso, la premisa fáctica es igual a los precedentes que venimos analizando, el contribuyente interpone un recurso de apelación contra la resolución de la DGI que declaró la caducidad de un plan de pagos.

El voto de la Dra. Gramajo (a quién se adhirió la Dra. Siritto) estableció concretamente que el Tribunal Fiscal de la Nación resulta incompetente en tanto no es susceptible de ser encuadrada como una sanción: *"no puede en modo alguno confundirse el rechazo de un acogimiento a un plan de facilidades de pago o la declaración de caducidad del plan con una sanción. Y ello porque tal rechazo o caducidad no es sino la consecuencia de no haberse observado los requisitos establecidos por la norma para la realización de un acto o hecho (en el caso cumplir con un plan de pagos en el tiempo oportuno), esto es la consecuencia riesgosa o adversa para quién no cumple con un imperativo establecido en su propio interés. De este modo incumplidas las formalidades del plan de pagos, del objeto del vínculo jurídico entre el responsable y la administración no surge un incremento cuantitativo sino tan solo las consecuencias ordinarias de la mora como resultado objetivo de aquella inactividad o incumplimiento debido de un plan de pagos"*.

Asimismo, encontramos el voto disidente del Dr. Brodsky, quién adscribe a la tesis A, es decir,

¹¹ Publicado en DJ 2003-2, 1089

entiende que la caducidad de un plan de pagos es una sanción ergo resulta competencia del Tribunal Fiscal de la Nación. En consecuencia con su pensamiento, propone el magistrado declarar nula la resolución de la DGI por carecer de dictamen jurídico previo.

6. "GERACE, EDGARDO" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, sentencia del 2 de febrero de 2004

Resuelve en el caso la Sala A del TFN que el organismo jurisdiccional resulta incompetente para tratar el recurso contra una resolución de AFIP que declara la caducidad de un plan, por entender que *"dicho acto no modifica el impuesto autodeclarado por el contribuyente ni resulta determinativo de la materia imponible o de sus accesorios en forma cierta o presuntiva, no ajusta quebrantos ni impone sanción alguna"*¹²

Que la Sala A reitera los argumentos expuestos en el citado precedente en autos "LA INDEPENDENCIA SA" (TFN Sala A sentencia del 3 de febrero de 2004).

7. "TECNIC LIMP SA" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, sentencia del 4 de noviembre de 2005

En el precedente analizado, se percibe un quiebre en la jurisprudencia de la Sala C del TFN, que hasta ese momento venía adscribiendo a la TESIS A (la caducidad de un plan como sanción).

El Dr. Urresti manifiesta en su voto que *"respecto a la caducidad plan de pago del dec. 1384/2001 de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, el suscripto se ha pronunciado en numerosos casos por la competencia de este Tribunal (v. "Ranesi SA s/ recurso de apelación" del 10/5/99, "Masalpibue SRL" del 18/12/02; "Gómez Luengo Juan Carlos" del 14/5/04 –entre otros-)*". Continuó reconociendo que las *"distintas Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, se han pronunciado por la incompetencia de este organismo jurisdiccional en los casos como los mencionados"*¹³. Consecuentemente estimó procedente que *"razones de economía procesal llevan al suscripto a votar por la incompetencia de este Tribunal para entender en la presente causa, con costas, sin perjuicio de dejar a salvo su opinión en contrario, conforme a los fallos citados en el párrafo precedente"*. El Dr. Bosco adhiere al voto del preopinante.

8. "LA EMBOTELLADORA DEL NORTE SA" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, sentencia del 21 de noviembre de 2005

En el caso bajo estudio, la Sala B se inclina por la TESIS B, alegando que *"corresponde señalar que los planes de pago que concede el Organismo Recaudador son medios de pago que tradicionalmente no han sido materia de la competencia de este Tribunal"*. Y sentencia que *"en cuanto a la asimilación que efectúa la recurrente respecto del acto apelado a una sanción, cabe hacer notar que las únicas sanciones en cuyo entendimiento es competente este Tribunal, son las que aplican multas, a las que alude el inc. b) del citado art. 159 de la ley procedimental. A mayor abundamiento y con relación a la incompetencia de este organismo para entender en los decaimientos de régimen de facilidades de pago, corresponde remitirse, por razones de brevedad a la jurisprudencia de esta sala, entre otras a las causas Microfon Argentina SA, del 23/11/82, Dochpiz, Alberto del 11/5/90, Piedra Grande SA del 14/5/85, Lamponi Heraldo Hugo del 30/10/89, y prosiguiendo con la antigua doctrina de éste Tribunal, vide v.g. "Montenegro Hnos." fallo C-508 citado por Nicolás Scotti en "El Proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación", Ed. Cangallo, Bs. As. 1974"*.

¹² El resaltado pertenece al autor del trabajo.

¹³ La misma consideración hace el vocal Urresti en otros precedentes como "Farmacia y Perfemería Altamirano SRL, TFN Sala C, sentencia del 21 de marzo de 2006; "Bocale, Miguel J." TFN Sala C, sentencia del 7 de abril de 2006; "Castellani, Mabel Mirta" TFN Sala C, sentencia del 26 de junio de 2006; "Gordó Llobel, Ricardo Vicente" TFN Sala C, sentencia del 5 de diciembre de 2006, "Establecimiento Metalúrgico Bursztyn SA" TFN Sala C sentencia del 11 de junio de 2008 (publicada en IMP 2009-1 enero, 35).

Resulta interesante la cita que efectúa el fallo a la jurisprudencia del Máximo Tribunal de Justicia en cuanto tiene dicho la CSJN que las sanciones fiscales tienen por objeto herir el patrimonio del infractor (fallos 201:155) "*situación que no se da en la especie*", agrega el precedente.¹⁴

9. "FUNES, ALCIDES R." Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, sentencia del 6 de diciembre de 2005

Las premisas fácticas que se llevaron a conocimiento del TFN son las siguientes. La AFIP, en el marco de una fiscalización, efectuó ciertos ajustes impositivos, los cuales fueron conformados por el contribuyente, quién presentó las declaraciones juradas rectificativas al efecto. A la postre, procedió a regularizar las diferencias consignadas por la administración, acudiendo al plan de facilidades de pago estatuido por el Dec. 93/00 el cual, debido a incumplimientos, se declaró caduco (con la pérdida de los beneficios que él mismo irrogaba). La AFIP, paralelamente, aplica una multa con sustento en el art. 46 de la ley 11.683 por la defraudación incurrida por el contribuyente.

Contra ese acto administrativo, el Sr. Funes interpone una apelación ante el TFN solicitando la nulidad del mismo atento a que, según su postura, se había configurado una violación al principio del *non bis in idem* (aquél principio del derecho penal que prohíbe la doble persecución punitiva), entendiendo que se lo ha sancionado dos veces por el mismo ilícito, y señalando que se decreta la caducidad del plan de pagos y a ésta se la potencia con la aplicación de una multa.

Que el fallo contesta puntualmente el agravio referido a la aplicación del *non bis in idem*, aclarando que "*la caducidad de un plan de facilidades de pago decretada por la administración fiscal, no es en sí misma una sanción tal como lo ha declarado reiteradamente esta sala y la Alzada (cfr. "Barbero Hnos SA", Sala A 27/10/04, "Pedro Ehrenbock SCA", Sala A 27/10/04; "Wolfshon, Nelson", Sala V 14/07/00, "Cia. Industrial SHS SRL Sala IV 08/11/01) sino una consecuencia lógica derivada de su incumplimiento, estando expresamente previsto en el texto legal del dec. 93/2000*". Ergo descarta la violación al principio del *non bis in idem*.

10. "TEXGUAR SRL" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, sentencia del 5 de junio de 2006

Los hechos se resumen en que la AFIP comunicó al contribuyente el decaimiento del plan de facilidades de pago dispuesto por el decreto 1384/2001, éste apeló ante el TFN, y el Organismo Fiscal opuso la excepción de incompetencia.

La Sala B entendió que el TFN es incompetente para entender en la apelación deducida por el contribuyente contra el acto que declaró el decaimiento de un plan de facilidades de pago – decreto 1384/01-, puesto que aquel no encuadra en ninguno de los supuestos que habilitan la competencia del organismo jurisdiccional.

Agrega este fallo un interesante argumento, que se adiciona a los que venimos reseñando. "*Caído el plan de pagos, el objeto del vínculo jurídico entre el responsable y la administración fiscal refleja las consecuencias ordinarias de la mora como resultado objetivo de la inactividad o del incumplimiento, no siendo una sanción de naturaleza penal en los términos del art. 159 de la ley 11.683, que tienen por objeto lesionar el patrimonio del contribuyente*".

También destaca que "*los planes de regularización de deudas no constituyen una novación de la deuda originaria, pues, después de aquella, la obligación nacida 'ex lege' se mantiene sin transformación esencial alguna, siendo que la sujeción a dichos planes sólo implica una alteración relativa al tiempo y modo de cumplimiento, así como el monto de la obligación, que deja intactos sus elementos principales –sujetos, objeto, causa- sin cuya variación sustancial no es posible pretender la extinción por novación (art. 801 y 812 del C. Civil), conforme lo ha señalado la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Sigra SRL", sentencia de fecha 25 de*

¹⁴ En igual inteligencia se reiteró en numerosos precedentes, verbigracia, "Pesquera San Nicolás SRL" (TFN Sala B) sentencia del 7 de febrero de 2007, y "Schagas, Marcos" (TFN Sala B) sentencia del 22 de junio de 2007.

septiembre de 1997 (Fallos 320:1962, LL 1998-A-336, DJ 22/07/98, pág. 811)".

Precisa la sentencia bajo estudio que la caducidad de tales planes importa una condición resolutoria que pone fin al goce del beneficio otorgado, señalando que ella se produce de pleno derecho sin que sea necesario, ni el reconocimiento por parte del contribuyente, ni el dictado por parte de la DGI de una resolución que lo declare (remitiéndose a la causa "SAYCOR SRL c/ DGI sentencia de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo de fecha 10 de febrero de 2000).

11. "PESCHIUTTA HNOS. SRL" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, sentencia del 23 de octubre de 2006 (publicado en PET 2007 abril-370, 10)

En este supuesto, el contribuyente apela una resolución que le comunica la caducidad del plan decreto 93/2000. La cuestión previa se debatió en torno a la competencia del Tribunal Fiscal, tal como en los casos que venimos analizando.

Del voto de la Sra. Siritto, se desprende que el TFN es incompetente en razón que la caducidad del plan de pagos no puede confundirse con una sanción "*en tanto tal caducidad es la consecuencia de no haberse observado los requisitos establecidos por la norma para la realización de un acto o un hecho*". El Dr. Buitrago adscribe a la postura de la vocal, y también se inclina por considerar al TFN como incompetente en la materia.

La disidencia la sostiene el Dr. Brodsky, quién no sólo estima que el tribunal es competente, en tanto que la caducidad del plan sería una sanción (proceder impuesto a la infracción a un deber jurídico), sino que también fulmina de nulidad al acto por carecer de dictamen jurídico previo.

12. "MARKAS SA" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, sentencia del 5 de octubre de 2006

Se reafirma en este precedente que "*no puede de modo alguno confundirse el instituto de la caducidad con una sanción, pues incumplido el plan de pagos el objeto del vínculo jurídico entre el responsable y la administración fiscal no sufre un incremento cuantitativo sino tan sólo las consecuencias ordinarias de la mora como resultado objetivo de aquella inactividad o incumplimiento oportuno del plan de pagos*".

13. "SANITARIOS EL CHINO S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN". Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, sentencia del 14 de noviembre de 2006.

En el caso bajo análisis el contribuyente interpone un recurso de apelación contra las resoluciones suscriptas por la jefa de la Agencia N° 1, Sede La Plata de la AFIP DGI, por las cuales se comunica que se ha producido la caducidad del plan de facilidades de pago establecido por el Dto. 93/00, en razón de haberse incumplido, y se intima el ingreso de las sumas adeudadas

Pretende que las resoluciones en crisis sean consideradas como una sanción anómala o impropia que debe ser juzgada teniendo en cuenta su naturaleza eminentemente penal.

La Sala D estableció que "*el decaimiento de un régimen de facilidades de pago constituye una decisión del organismo recaudador que no encuadra en ninguno de los supuestos contemplados por los arts. 141 y 147 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificatorias), como habilitantes de su competencia, circunstancia reafirmada por el hecho de que las llamadas leyes de moratoria no configuran sino una especie del género 'Medios de extinción de las obligaciones tributarias', materia ésta reiteradamente declarada ajena a su conocimiento (Piedra Grande S.A., B-1632 del 14/5/85; más recientemente 'Lamponi Herald Hugo' sentencia del 30/10/89)*".

Por otra parte, argumentó que no puede en modo alguno confundirse la caducidad de un plan de facilidades con una sanción, porque tal caducidad no es *“sino la consecuencia de no haberse observado los requisitos establecidos por la norma para la realización de un acto o un hecho (...), esto es la consecuencia rigurosa o adversa para quien no cumple con un imperativo establecido en su propio interés. De este modo, incumplidas las formalidades del plan de pagos del objeto del vínculo jurídico entre el responsable y la Administración Fiscal, no surge un incremento cuantitativo sino tan sólo las consecuencias ordinarias de la mora como resultado objetivo de aquella inactividad o incumplimiento debido del plan de pagos”* (En el mismo sentido, *“Fernández Eduardo Horacio s/apelación”, Expte. 14.569-1, sentencia de la Sala B del 5/9/95”*).

El fallo adscribe claramente a la TESIS B (la caducidad del plan no es una sanción) esgrimiendo como fundamento que *“aquél [el decaimiento del plan] no puede confundirse con una sanción que habilita la competencia del Tribunal Fiscal”*.

Que el fallo tuvo la disidencia del Dr. Brodsky quién se remitió a su voto en el caso *“Tejidos Gulfi S.A. s/recurso de apelación”* (Expte. 14.042-I), Sala “C” de fecha 24 de abril de 1995, en ocasión de haberse desempeñado como vocal subrogante en la Sala C.

El Dr. Brodsky entonces mantiene su opinión disidente, al pregonar que *“la sanción es el proceder impuesto a la infracción de un deber jurídico, en este sentido la caducidad se presenta como la consecuencia de una conducta contraria al derecho objetivo entendido en plenitud”*.¹⁵

14. “I.S. SZMELC y Cia. SACIFEI c/ D.G.I. (TF 14972-I)” Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, sentencia del 10 de Marzo de 1998

Sostiene la Sala III que la intimación de ingreso de las sumas adeudadas por haber caducado un plan de facilidades de pago al que el contribuyente se sometió, no es un acto de naturaleza determinativa ni comporta un acto de sanción pecuniaria, quedando fuera de la competencia del Tribunal Fiscal (esta Sala *“Carnes Seleccionadas S.A.”*(18/11/2005) (Considerando III).

La declaración de caducidad de un plan de facilidades de pago no reviste la naturaleza punitiva de las sanciones a que se refiere el art. 147 de la ley 11.683 para admitir la competencia del Tribunal Fiscal. Recuerda que en igual sentido resolvió la Sala V con remisión al dictamen fiscal, el 25/6/97 *“Petersen Thiele y Cruz S.A. (Cons. II)*.

15. “CIA. INDUSTRIAL Shs SRL c/ DGI” Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, sentencia del 14 de julio de 2000

El caso llega a la alzada por la apelación impetrada por la contribuyente contra la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, en la cual se declaraba incompetente en mérito a que el decaimiento de un plan de facilidades de pago no encuadra en ninguno de los supuestos previstos por el ordenamiento ritual.

La Cámara confirma el pronunciamiento y adujo que *“las sanciones de otro tipo que prevé el art. 141 inc. b de la ley 11.683 (t.o. 1978) tienen carácter preventivo, punitivo y represivo. Lo contrario comportaría asignar un ámbito desmesurado a la norma que incluiría a toda consecuencia desfavorable derivada de cualquier incumplimiento, lo cual no parece haber sido la intención del legislador. En tales condiciones excedería el límite de lo razonable encuadrar la situación de autos en el marco de una infracción que apareje una sanción equiparable a multa fiscal. Antes al contrario, se trata de lo atinente a un plan de pagos dentro del género ‘medios de extinción de las obligaciones tributarias’ que resulta ajeno a toda idea de*

¹⁵ La misma postura adopta el vocal de la Sala D, Dr. Brodsky, en los fallos *“Skins SA”* (TFN Sala D del 23 de noviembre de 2006), *“Arca SA”* (TFN Sala D del 7 de noviembre de 2006); *“Marilao SA”* (TFN Sala D del 17 de abril de 2007); *“Primera Iglesia Evangélica Bautista”* (TFN Sala D, del 6 de agosto de 2007); *“Emprendimientos Agroindustriales SA”* (TFN Sala D del 30 de junio de 2008), entre otros.

prevención, represión y punición”.

16. “CASA MANRIQUE SA c/ DGI” Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, sentencia del 20 de septiembre de 2005 (Pub. en La Ley IMP 2006-3, 475)

En esta oportunidad, se cuenta con la opinión de la Sala II de la Cámara, en la inteligencia de que *“tampoco puede sostenerse que se trate de una sanción que encuadre en el inc. b) del art. 159 de la ley 11.683, pues no es más que la consecuencia necesaria del incumplimiento del contribuyente a las condiciones establecidas en el otorgamiento del beneficio”*. Huelga decir que, en el caso, la alzada confirmó la sentencia del TFN que hacía lugar a la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco Nacional.

17. “SUTTON DABBAH, DAVID c/ DGI” Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, sentencia del 27 de diciembre de 2006

El presupuesto fáctico que originó la litis en cuestión, no se centraba específicamente en un decaimiento de un plan de pagos, sino en el rechazo mismo de la solicitud de acogimiento.

Más allá de que la circunstancia de hecho se encuentra emparentada con el tópico tratado en el presente, lo interesante es que la Sala IV estableció su criterio en torno a que *“la decisión cuestionada no puede ser encuadrada en el concepto de “sanciones de otro tipo”, como lo pretende el apelante, pues el rechazo de una solicitud de facilidades de pago no tiende a reprimir la violación de disposiciones legales (pauta considerada por la Corte Suprema para determinar la naturaleza penal de multas creadas por normas de derecho público, administrativo, financiero, etc., en Fallos 247:255, consid. 13) ni torna más grave la situación originaria del contribuyente, quién debe cumplir con sus obligaciones tributarias –a su respecto- sin la posibilidad de diferir su pago.”*

18. “OBRA SOCIAL DEL PERSONAL DE LA IND. VIDRIO (TF 21.523-I) C/ D.G.I.” Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, sentencia del 28 de Diciembre de 2007

En el caso que se cita la Sala IV dejó sentado que *“el Tribunal Fiscal resulta incompetente para entender en una causa en la que se discute el decaimiento de un régimen de facilidades de pago ya que éste constituye una decisión del organismo recaudador que no encuadra en ninguno de los supuestos contemplados por los arts. 141 y 147 de la ley 11.683 como habilitantes de su competencia.”*

Definió conceptualmente que *“las leyes de moratoria son una especie del género medios de extinción de las obligaciones tributarias, materia ajena a su conocimiento y no puede confundirse el instituto de la caducidad con una sanción dado que aquélla es la consecuencia adversa para quien no cumple con un imperativo establecido en su propio interés.”*

19. “SUTTON DABBAH, SALOMON c/ DGI” Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, sentencia del 16 de mayo de 2008

La Cámara expresó en el precedente citado que la intimación del ingreso de las sumas adeudadas por haber caducado un régimen promocional al que el propio contribuyente se sometió no son actos de naturaleza determinativa, ni comportan una sanción pecuniaria, quedando fuera de la competencia del Tribunal Fiscal.

20. "INTA INDUSTRIA TEXTIL ARGENTINA" Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, sentencia del 2 de noviembre de 2006

La Sala V, también ha sostenido durante largo tiempo la tesis B, puntualmente antes del dictado del precedente, bisagra en su jurisprudencia frente al tema, léase "CINE PRESS".

Verbigracia en el pronunciamiento que estamos reseñando en este ítem, la alzada se remitió expresamente al Dictamen del Fiscal José María Medrano (que a su vez se remitió a su opinión vertida en autos "PETERSEN THIELE y CRUZ SA" en fecha 21 de abril de 1997), el cual sostuvo tajantemente que el término "sanción" debe tomárselo en su acepción más específica, ya no como toda consecuencia jurídica, sino como aquella que se encuentra calificada por ser una penalidad. El Fiscal efectúa un correcto desarrollo de la interpretación que debe asignarse al término, concluyendo que debe circunscribirse a toda consecuencia jurídica punitiva, represiva: *"De lo contrario comportaría asignar un ámbito desmesurado a la norma, que incluiría a cualquier consecuencia desfavorable derivada de un incumplimiento, lo cual no parece haber sido la intención del legislador"*, arguye criteriosamente el dictamen.

21. "CASTRO MARTIN EMILIO Y ENRICO HECTOR ANGEL S.H. s/ APELACIÓN" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, sentencia del 23 de diciembre de 2008

Producido el decaimiento de un plan Decreto 1384/2001, la sociedad de hecho impetra una apelación ante el TFN, por entender que se estaba ante un supuesto de sanción que habilitaba su competencia. La AFIP opone una excepción de incompetencia, la cual es resuelta favorablemente a la pretensión fiscal.

La Sala B persiste fielmente con el criterio que en estos supuestos estamos en la esfera de los "medios de extinción de las obligaciones tributarias" razón por la cual resulta ajena a la materia sancionatoria.

22. "MORRONGOS SA s/ APELACIÓN" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, sentencia del 11 de febrero de 2009

Ante el recurso de apelación interpuesto por la contribuyente contra una resolución que declara la caducidad de un plan de pagos, la Sala B declara de oficio la incompetencia en razón de la materia del TFN para entender en la causa.

Para decidir en tal sentido respetó su jurisprudencia en torno a que "no puede en ningún modo confundirse el instituto de la caducidad con una sanción, ya que la caducidad no es sino la consecuencia de no haberse observado el orden u oportunidad dado por la norma para la realización de un hecho (en el caso, cumplir con un plan de pagos en tiempo oportuno), de modo tal que incumplido el plan, el objeto del vínculo entre el responsable y la Administración Fiscal no sufre un incremento cuantitativo, sino tan sólo las consecuencias ordinarias de la mora como resultado objetivo del incumplimiento del plan de pagos (en tal sentido se ha pronunciado esta la Sala B en Orifici, Carlos Alejandro, sentencia del 24/11/2003, entre otras)".

Reitera la Sala que la CSJN tiene dicho que las sanciones fiscales tienen por objeto herir el patrimonio del infractor, situación que no se configura en el presente.

23. "SER SA s/ APELACIÓN" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, sentencia del 15 de abril de 2009

La Sala reitera su jurisprudencia establecida en los fallos precitados con los mismos argumentos.

24. “COMPAÑIA TEXTIL DE SERVICIOS SRL s/ APELACION” Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, sentencia del 10 de diciembre de 2008

En este precedente la Sala C del TFN ratifica su adhesión a la TESIS B (contrariando su antigua jurisprudencia), sentenciando que *“no puede en modo alguno confundirse el instituto de la caducidad con una sanción, ya que la caducidad no es sino la consecuencia de no haberse observado el orden u oportunidad dados por la norma para la realización de un acto (en el caso, cumplir con un plan de pagos en tiempo oportuno)”*.

El Dr. Urresti también suscribe este criterio por una razón pragmática, léase, que las distintas salas de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal se ha pronunciado por la incompetencia del TFN para los casos en análisis (sin perjuicio de que, como dijimos en su oportunidad, deja a salvo su postura personal en contrario).

Que idéntica tesitura adoptó la Sala C en los fallos “EGEA SA s/ APELACION”, sentencia de fecha 17 de abril de 2008;

25. “ASKATASUNA SRL s/ APELACIÓN” Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, sentencia del 16 de octubre de 2008

En este caso la AFIP le comunica a la contribuyente la caducidad de un plan de facilidades decreto 1384/01. Consecuentemente, la firma apela ante el TFN alegando nulidad del acto que califica de sancionatorio.

La Sala D resuelve por mayoría que el decaimiento de un plan de pagos constituye una decisión del organismo recaudador que no encuadra dentro de los supuestos que habilitan la competencia del TFN, en tanto reitera que las llamadas leyes de moratorias pertenecen al mundo de los “medios extintivos de la obligación tributaria”, materia que resulta ajena al conocimiento del órgano jurisdiccional administrativo.

Alude el voto del Dr. Porta (adherido por la Dra. Siritto) que no puede confundirse este instituto con una sanción.

Debe mencionarse que el voto del Dr. Brodsky en disidencia expresa su afiliación a la tesis A, vale decir, al carácter de sanción que implicaría la figura de la caducidad de un plan de pagos.

Que esta jurisprudencia de la Sala D se reitera en otros fallos de la misma, verbigracia “SAN ISIDRO TEXTIL ARGENTINA SA s/ APELACION” –sentencia del 30 de junio de 2008; “SM SRL s/ APELACION” –sentencia de fecha 27 de octubre de 2008-; “10ma s/ APELACION” –sentencia del 19 de diciembre de 2008-.

26. “SCIMACA SRL c/ DGI” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, sentencia de fecha 11 de marzo de 2008

Este caso llega a la Alzada por intermedio del recurso de apelación impetrado por el Fisco contra el fallo de la Sala C del TFN que rechazaba la excepción de incompetencia.

La Cámara revoca el resolutorio sentenciando que cuando la ley dice “sanciones de otro tipo”, alude a *“las penas de naturaleza represivas que, en función de la reprochabilidad de la conducta imputada al transgresor de obligaciones impositivas, son susceptibles de ser impuestas en el marco de la responsabilidad infraccional en materia fiscal, de cuyo ámbito queda excluido el instituto de la caducidad de un plan de facilidades de pago, el que sólo se traduce en un beneficio que se acuerda al deudor de ese tipo de obligaciones, cuya subsistencia queda desde su nacimiento condicionada al cumplimiento de los deberes con sujeción a las cuales se lo acuerda, produciéndose su pérdida como consecuencia del acaecimiento de esa condición (cfr. esta sala in re “Ghidinelli, Eduardo (TF 21747-I) c/ DGI del 6 de marzo de 2007”*.

27. “MUÑOZ MARIA AURORA c/ DGI” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, sentencia de fecha 3 de octubre de 2008

La Sala III sentencia de un modo concluyente en que *“es doctrina reiterada que la intimación de ingreso de las sumas adeudadas por haber caducado un régimen promocional, al que el propio contribuyente se sometió, no es un acto de naturaleza determinativa, no comporta una sanción pecuniaria, quedando fuera de la competencia del Tribunal Fiscal”*.

Agregando agudamente que *“los actos que el órgano recaudador **informan** la caducidad del régimen en virtud del propio incumplimiento de la actora al plan de facilidades pretendido. Por ello, no cabe extraer de la conducta del Fisco la realización de actos de naturaleza punitiva en tanto sólo se limita al reclamo de las sumas por impuestos e intereses resarcitorios. Teniendo en cuenta tal circunstancia, no se exhibe el efecto intimidatorio o represivo que las normas que sancionan los ilícitos tributarios conllevan (ver esta Sala in re “L. S. Szmelc y Cia.” Del 10/3/98 y “Empresa Manila” del 8/10/02)”*¹⁶

La jurisprudencia descrita por la Sala III se reitera en sus precedentes como “CARNES SELECCIONADAS SA c/ DGI” sentencia de fecha 18 de noviembre de 2005; “VAYMETAL SA c/ DGI” fallo del 28 de agosto de 2006”; “AESACEROS ESPECIALES SA” sentencia del 12 de octubre de 2006; FRIGORIFICO LITORAL ARGENTINO c/ DGI” sentencia de fecha 30 de abril de 2008; “

¹⁶ El resaltado pertenece al autor del trabajo. Cabe destacar, asimismo, que la afirmación se compece con las interpretaciones personales que se efectuarán en los puntos a y b de las ‘conclusiones’ del presente trabajo.

Gráfico Comparativo

Tesis A.- naturaleza sancionatoria de la caducidad de los planes de pago

Tesis B.- naturaleza no sancionatoria de la caducidad de los planes de pago

Tribunal Fiscal de la Nación	Fallos que sostienen la TESIS A	Fallos que sostienen la TESIS B
SALA A		"Correas, Edmundo" (28-02-08) "Helametal Catamarca SA" (13-06-07) "Tacural SACIF y A" (22-05-07) "Sanatorio San Jorge SRL" (12-03-07) "Isy SRL" (07-12-06) "Alemany Daniel" (18-07-06) "Funes Alcides" (06-12-05) "La Independencia SA" (03-02-04) "Gerace, Eduardo" (02-02-04) "Textil Chauvin SRL" (14-10-03) "All Sport" (19-02-03) "Funcor" (22-10-02)
SALA B		"Ser SA" (15-04-09) "Morrongos SA" (11-02-09) "Castro Martín Emilio y Enrico Héctor Angel SH" (23-12-08) "Schagas, Marcos" (22-06-07) "Pesquera San Nicolás SRL" (07-02-07) "Fernandez, Juan Carlos" (19-11-06) "Sedler, Alberto" (30-10-06) "Markas SA" (05-10-06) "Ojeda María Esther" (10-07-06) "Texguar SRL" (05-06-06) "De Popelka" (22-03-06) "La Embotelladora del Norte SA" (21-11-05) "Rancho El Tata" (15-03-04) "Lapidus" (06-08-02) "Sucred y Asociados" (13-06-02) "Dochpiz, Alberto" (11-05-90)
SALA C	"Gerace, Javier" (30-06-04) "Scimaca SRL" (30-06-04) "Fabripack SA" (27-02-04) "Japan Cosmetics" (23-09-03) "Sagemüller" (25-03-03) "Karam" (12-02-03) "Pacífico Tittarelli" (26-12-02) "Servintsa SA" (28-11-02) "Miami Sun Solarium" (06-08-02) "Ranesi SA" (20-05-99) "Tejidos Gulfi SA" (24-04-95)	"Sucesión de Lovera Juan José" (11-12-08) "Compañía textil de Servicios SRL" (10-12-08) "Establecimiento Metalúrgico Burzty SA" (11-06-08) "Egea María Silvia" (17-04-08) "Rancherías SA" (30-10-07) "Muñoz María Aurora" (03-09-07) "SM SRL" (27-03-07) "Antonio Barillari SA" (15-12-06) "Gordó Llobel" (05-12-06) "Club Atlético Lanus" (01-09-06) "Castellani, Mabel" (26-06-06) "Bocale Miguel" (07-04-06) "Farmacia y Perfumería Altamirano" (21-03-06) "Tecnic Limp SA" (04-11-05)
SALA D		"10ma" (19-12-08) "Atkatasuna SRL" (16-10-08) "San Isidro Textil Argentina SA" (30-06-08) "Emprendimientos Agroindustriales SA" (30-06-08) "Primera Iglesia Evangelista Bautista" (voto del Dr. A. Torres) (06-08-07) "Macafer Constructora Integrada" (19-07-07) "Marilao" (17-04-07) "Skins SA" (23-11-06) "Sanitarios El Chino" (14-11-06) "Arca SA" (07-11-06) "Peschiutta Hnos SA" (23-10-06) "Rossi Hector" "Serem SA" (07-07-04) "Rosales Raúl" (06-02-04)

Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal	Fallos que sostienen la TESIS A	Fallos que sostienen la TESIS B
SALA I		"Scimaca SRL" (11-03-08) "Ghidinelli, Eduardo" (6-03-07) "Juan Bracho García e Hijos" (22-12-99) "Luque, Raúl Angel"
SALA II		"Vanguardia Seg. Integral Emp. Priv." (29-03-07) "Samuel Gutnisky SAIC" (7-03-06) "Sutton Dabbah Israel" (09-10-07) "Casa Manrique SA" (20-09-05) "Sucred SRL" ("Ferrocchio y Cia SA" (11-12-98)
SALA III		"Miami Sun Solarium SA" (26-08-09) "Muñoz, María Aurora" (3-10-08) "Sutton Dabbah Salomón" (16-05-08) "Frigorífico Litoral Argentino" (30-04-08) "Aesa Aceros Especiales SA" (12-10-06) "Vaymetal SA" (28-08-06) "Carnes Seleccionadas SA" (18-11-05) "I. S. Szmelc y Cia." (10-03-98)
SALA IV	"Sucesión de Duran Guillermo Ramón" (9-12-08) "Sucesión JR Villavicencio" (4-12-08) "Combustibles Argentina SA" (6-11-08) "Mayol Isabel" (23-10-08)	"Consultora Moises SA" (17-07-07) "Improduct SA" (02-10-07) "Gomez Luengo" (12-10-06) "Sutton Dabbah David" (27-12-06) "Constructores Asociados SA" (29-06-99) "Obra Social del Personal de la Ind. Vidrio"
SALA V	"Ofis SA" (18-11-08) "Marilao" (2-10-08) "Comercial Barca SRL" (25-09-08) "Impack SA" (21-11-06) "Cine Press" (29-09-06)	"Inta Industria Textil Argentina" (02-11-06) "Cia. Industrial SHS" (14-07-00)

Conclusiones

Habiendo analizado el estado jurisprudencial de la cuestión, es momento oportuno para definir cual la posición que se sostiene en el presente a modo de corolario. En esa inteligencia, se debe manifestar que adscribimos a la tesis que descarta la naturaleza sancionatoria de la caducidad de los planes de pago (TESIS B). Las razones por las cuales arribamos a la conclusión de que el instituto bajo estudio no es un acto sancionatorio de la administración se encuentran en las siguientes consideraciones:

a.-¿La caducidad de plan de pagos es una potestad de la administración?

Se ha visto a lo largo de la reseña jurisprudencial de los fallos que sostienen la TESIS A que, en muchos de ellos, se hace alusión pilar argumental a la “*potestad sancionatoria de la administración*” (se han resaltado tales alusiones). Es esta, a nuestro parecer, una de las claves interpretativas del entuerto.

Resulta ostensible que para sostener que el decaimiento de un plan es un acto sancionatorio debería presuponerse que la administración tiene una potestad discrecional respecto de ello. Vale decir, **debería existir un poder de disposición discrecional por parte del Fisco, para que la caducidad sea tomada como una decisión del Organismo, y consecuentemente, pueda ser caracterizada como una sanción impuesta o aplicada.**

Al efecto, resulta útil definir que se entiende por facultades discrecionales de la administración. Para hacerlo citaremos la opinión del Dr. Javier Indalecio Barraza (en su artículo “Las Facultades discrecionales de los órganos administrativos para imponer sanciones y los límites del control judicial a las referidas potestades” publicado en LA LEY 1998-D, 671): “*La facultad discrecional es una potestad que detenta el órgano administrativo que le permite obrar con un cierto margen de libertad para decidir en varios sentidos, los que no resultarían contrarios al ordenamiento jurídico, siempre que aquellas decisiones se encuentren dentro de los límites y condiciones que el referido ordenamiento impone*”.

Cabe preguntarse, entonces, si la resolución por medio de la cual el Organismo Fiscal comunica al contribuyente que el plan de facilidades de pago al que otrora se hubiere acogido ha caducado, responde o no al ejercicio de una “potestad de la administración”.

Pero a poco que se revisan los distintos regímenes de facilidades de pago, léase vgr. decreto 93/00 o decreto 1384/01, se observa que el articulado de las normas alude a la caducidad como un acaecimiento “*de pleno derecho*” ante el incumplimiento de las condiciones de vigencia del plan¹⁷.

De pleno derecho o ‘*ipso iure*’ implica una locución jurídica que califica la producción de un efecto jurídico por ministerio de la ley, con independencia de acto o voluntad de las partes (Diccionario de Derecho Usual, G. Cabanellas, editorial Santillana, Buenos Aires, 1962, Tomo II, página 311).

Como puede observarse, el efecto jurídico de la caducidad del plan se produce por imperio de la ley (en términos dworkinianos), y no reconoce como antecedente la voluntad de la administración. En otras palabras, producido el acontecimiento fáctico que prevé la norma (en este caso, incumplimiento las condiciones previstas para la vigencia del plan), el decaimiento del plan se configura más allá de que la administración quiera o no, no resultando una potestad discrecional de la misma, sino un efecto inexorable producido por la norma positiva.

¹⁷ El acogimiento voluntario a un régimen de facilidades por parte de los contribuyente, le impiden a éstos cuestionar a la postre las normas que comprenden a dicho régimen, por imperio de la doctrina de los propios actos. En este punto se ha expedido la Procuración del Tesoro de la Nación mediante el Dictamen 415/2003, expediente 19.967 – 379/02 Ministerio de Economía, de fecha 29 de julio de 2003, en cuando expresó que “*la empresa se acogió en su momento en forma voluntaria al plan de facilidades pago implementado por el dec. 93/2000 y admitió, al hacerlo, de manera espontánea, su condición de sujeto alcanzado por las normas impositivas sustantivas y adjetivas (...) Rige a ese respecto la doctrina expuesta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que este organismo asesor ha hecho propia, a tenor de la cual el voluntario sometimiento a un régimen sin efectuar reservas impide su posterior cuestionamiento*”.

Ergo, con ello se destierra uno de los pilares argumentales por el cual se basan aquellos que sostienen que el instituto bajo examen es una sanción. Insistimos en que nunca podría predicarse del mismo que implica el ejercicio de la potestad sancionatoria de la administración, por cuanto la caducidad del plan no resulta facultativa para la AFIP, sino que por el contrario éste organismo *debe* comunicar el acaecimiento de un efecto jurídico generado por imperio de la ley.

b.- El decaimiento de un plan de pagos, entonces, ¿Es un acto administrativo? Y en todo caso, ¿es declarativo o constitutivo?

En el contexto explicado en el *item* precedente, se colige entonces que la Administración Federal no ejerce una facultad discrecional, sino que mediante una nota simple por medio de la cual la administración le comunica al contribuyente que el plan ha caducado de pleno derecho, y le intima al pago del saldo adeudado resultante.

Debe recordarse que las facultades de las autoridades del organismo como jueces administrativos se encuentran previstas en el artículo 9 del Decreto 618/1997. En dicha norma, el decreto expresamente refiere a que es facultad del Administrador Federal “*ejercer las funciones de juez administrativo, sin perjuicio de las sustituciones previstas en los arts. 4 y 10 en la determinación de oficio de la materia imponible y gravámenes correspondientes, en las repeticiones, en la aplicación de multas y resolución de los recursos de reconsideración*”.

Tales resultan los supuestos en los cuales el Administrador Federal (y sus sustitutos) actúan en calidad de juez administrativo. Como puede verse en dicho elenco, no se encuentran las notas que comunican el decaimiento de planes de pago.

Por esta razón, **dicho acto no es un acto administrativo dictado por un juez administrativo en ejercicio de tal calidad**. Este argumento hace caer por tierra la postura que indica la necesidad del dictamen previo (en caso de que la autoridad no sea abogado).

No debe soslayarse que el artículo 10 del decreto 618/97, que establece la organización de la autoridad fiscal, exige el dictamen jurídico previo como requisito esencial en el supuesto del “*juez administrativo no abogado*”. Consecuentemente, se arriba a la siguiente conclusión:

- a.- si el artículo 9 del decreto menciona cuáles son los actos que ejercerá el administrador federal en calidad de “juez administrativo”,
- b.- si la nota que anuncia al contribuyente de la caducidad de un plan de facilidades no encuadra en ninguno de los supuestos taxativamente enumerados,
- c.- y si el artículo 10 exige dictamen jurídico previo en el caso de “un juez administrativo no abogado”
- d.- se concluye necesariamente que la resolución que notifica la caducidad del plan no requiere dictamen jurídico previo, atento a no ser un acto en el cual la autoridad actúe en calidad de “juez administrativo”.

Por otro lado, debe decirse que tal resolución emitida por el Organismo es meramente declarativa, en tanto que no constituye una nueva situación jurídica sino que exterioriza y comunica un efecto jurídico ya producido.

c.- ¿La caducidad de un plan de pagos requiere de previa intimación?

Quienes sostienen que el acto es sancionatorio, entienden que debe existir una interpelación previa, y aplican el artículo 21 de la ley 19.549, el cual reza que: “La Administración **podrá declarar unilateralmente** la caducidad de un acto administrativo cuando el interesado no cumpliera las condiciones fijadas en el mismo, pero deberá mediar previa constitución en mora y concesión de un plazo suplementario razonable al efecto.”

En nuestra opinión, tal argumento debe ser descartado en tanto el artículo 21 de la LNPA resulta inaplicable al supuesto debatido.

En primer lugar, como se señalara *ut supra*, las normas específicas que establecen regímenes de facilidades de pago determinan que la caducidad de los planes de pago se producirá de pleno derecho con el incumplimiento de ciertas condiciones prefijadas (tal como vimos en el

ítem a.- de las presentes conclusiones).

Que la caducidad se produzca de '*pleno derecho*' implica que no se requiere de un acto constitutivo de tal consecuencia jurídica, ya que se configura por el sólo acaecimiento de los hechos condicionantes.

Luego, la ley 19.549 rige supletoriamente en el procedimiento tributario tenor de que el propio art. 116 de la ley 11.683 prevé expresamente dicha supletoriedad.

Consecuentemente, la **supletoriedad** de la Ley 19.549, como el término lo indica, implica que van a regir las disposiciones de ese cuerpo normativo ritual en aquellas cuestiones que no se encuentren específicamente reguladas en las normas tributarias específicas (no siendo el supuesto que aquí se analiza, el cual sí se encuentra específicamente regulado).

Pero más allá de la inaplicabilidad del art. 21 de la ley 19.549, en tanto existan normas específicas tributarias, también debe dejarse en claro que el artículo citado establece que **la administración deberá constituir en mora y otorgar un plazo razonable, cuando declare "unilateralmente la caducidad de un acto administrativo"** (en el caso que el administrado no cumpliera con alguna de las condiciones fijados en dicho acto administrativo).

El caso del decaimiento de un plan de facilidades de pago no configura el supuesto que el artículo 21 de la ley 19.549 subsume en sus disposiciones.

Ello, en razón de que no existe un acto administrativo previo por el cual se impongan condiciones a cumplir por parte del administrado, sino que el acogimiento a una moratoria constituye en un acto voluntario de los contribuyentes en virtud de bases y condiciones generales establecidas expresamente por la legislación (no por el Organismo Fiscal).

Entiéndase que el art. 21 dispone que "*la administración podrá declarar unilateralmente la caducidad de un acto administrativo (...)*", siendo ineludible destacar en primer lugar que en el caso que analizamos, el acogimiento a un plan de facilidades de pago en virtud de un régimen estatuido por una norma no es un "acto administrativo". Vale decir que cuando la AFIP le comunica al contribuyente que el plan ha caducado, no está haciendo caducar unilateralmente "un acto administrativo" particular, sino comunicando que por imperio de la ley ha decaído a su respecto un régimen excepcional general conferido por el legislador y obtenido por el contribuyente mediante su acogimiento voluntario. Ello, por sí solo, descarta la aplicación del art. 21 de la LNPA que regula la caducidad de actos administrativos.

Que sin perjuicio de ello, en el caso tampoco la AFIP decreta unilateralmente el decaimiento del plan, en tanto que (como ya expresáramos con anterioridad) el efecto de caducidad se produce de '*pleno derecho*' y no depende de la voluntad unilateral del Fisco. Nótese que el art. 21 de la LNPA expresa "*la administración podrá declarar*", supuesto que no se equipara con la caducidad de un plan de pagos, en donde la administración no "puede" sino que "debe" comunicar el decaimiento en tanto éste se produce por voluntad de la ley o imperio de la norma. Ergo, si la administración desatendiese los mandatos normativos y no le comunicase al contribuyente que su plan ha caducado e intimase la deuda insoluble, estaría actuando *contra legem*, sin facultades para hacerlo.

Consecuencia de todo lo expuesto es que el art. 21 de la ley 19.549 (citado por algunos fallos para sustentar la nulidad de la resolución de la AFIP que comunica la caducidad e intima la deuda) es inaplicable al supuesto fáctico que en este trabajo se examina.

d.-¿Es una conducta ilícita incumplir con cuotas de un plan de pagos?

De las opiniones jurisprudenciales contenidas en los fallos que hemos referenciado surge como apoyatura de la TESIS A, que el incumplimiento de las cuotas de un plan implica un acto de ilicitud contrario al orden jurídico, razón por la cual –sostienen- la consecuencia jurídica que le sigue a esa ilicitud no es otra cosa que una sanción.

Particularmente, debe indagarse acerca de si esa premisa es verdadera. ¿Resulta una ilicitud no pagar las cuotas de un plan? Quizá si se interpretase el término en un sentido lato, podría asentirse. Pero *stricto sensu* es menester afirmar que no todo incumplimiento conlleva una ilicitud. A saber, en el marco del derecho privado, tenemos que el incumplimiento a un contrato entre particulares genera acciones para exigir su cumplimiento forzado o, en todo caso un

resarcimiento, pero jamás podríamos considerar que el ejercicio de tales derechos subjetivos por parte del co-contratante fueren castigos o sanciones.

En el caso que aquí ocupa, si bien en el marco del derecho público, se tiene que el Estado otorga facilidades para el pago de los tributos adeudados, difiriendo en cuotas el pago de los mismos, imponiendo ciertas condiciones de cumplimiento. Por su parte, el contribuyente (que en principio debió haber oído los impuestos de un modo íntegro), decide acogerse a los beneficios excepcionales de determinado régimen de facilidades, pero asume con ello las obligaciones de cumplir con las condiciones a la que hicimos referencia. Consecuentemente, la extinción de la obligación tributaria va a estar condicionada al cumplimiento de las condiciones del plan, por el contrario su incumplimiento (cualquiera sean los motivos que llevaron al mismo), va a generar el decaimiento del plan por ministerio de la ley.

Es necesario preguntarse ahora, ¿el contribuyente ha realizado alguna conducta ilícita o reprochable? De ninguna manera, sólo ha incumplido con condiciones impuestas en su beneficio. Es probable que dicho incumplimiento haya acaecido por razones que escapan a su voluntad, por ejemplo crisis financiera, inactividad comercial, etc. Sin embargo los elementos subjetivos no son relevantes para la producción del efecto de caducidad del plan. Incumplidas objetivamente las condiciones del acuerdo fiscal, caduca el beneficio.

Ergo ¿puede considerarse que el proceder del Fisco engendra una sanción o castigo? De ninguna manera, el Fisco no hace más que comunicar que por ministerio de la ley el plan de facilidades que otrora se hubiera concedido, ha caducado por el mero incumplimiento a las condiciones previstas por el legislador. Y anunciarlo que aquella obligación tributaria que, en un primer momento, debía pagarla *'in totum'* y que más luego se concedió la financiación en cuotas, ahora retorna al *status* inicial, siendo exigible la totalidad de la deuda.

¿Existe un desmejoramiento de la situación del contribuyente con el acaecimiento de la caducidad del plan? No, la realidad nos indica que el contribuyente debía una suma determinada de dinero al Fisco, que el Estado le mejoró (respecto del resto de contribuyentes que pagaron al contado) su posición posibilitando su ingreso parcial y prorrateado, pero que impuso condiciones al efecto. Incumplidas éstas, el beneficio extraordinario decae, y la posición del contribuyente es la misma que la inicial. No existe un detrimento ni una merma en el patrimonio del contribuyente (elemento constitutivo del concepto de sanción, de acuerdo a la inveterada jurisprudencia de la CSJN).

e.-¿Requiere la configuración de un elemento subjetivo?

El principio de culpabilidad se presenta como el eje rector para la atribución de responsabilidad punitiva, en tanto que el *'nullum crime nulla poena sine culpa'* es un estándar indiscutible en el derecho sancionador.

La capacidad de culpabilidad, enseña el autor español Diez Ripolles (citado por Alejandro Altamirano en su artículo doctrinal "Las garantías constitucionales en el derecho penal tributario", Revista Argentina de Derecho Tributario, 2004, enero – marzo, 1085), aparece en la medida que concurren dos cualidades: que la persona sea capaz de responder intersubjetivamente de modo comprensible por sus actos, y además que el sujeto sea susceptible de una modificación psicológico social, de entender el reproche y de ser determinado potencialmente a una conducta social por la pena.

Al respecto la CSJN en el fallo "USANDIZAGA PERRONE Y JULIARENA" y "PARAFINA DEL PLATA", estableció que *"en materia tributaria es también aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente."* ("Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/ Dirección General Impositiva" CSJN 1981 Fallos T. 303, P. 1548)

El hecho de considerar a determinado instituto como una sanción, exige efectuar un análisis acerca de la existencia de un accionar subjetivamente reprochable al autor de la acción merecedora de castigo. Consecuentemente, acatar la TESIS A implicaría necesariamente la exigencia de la evaluación del elemento subjetivo de la conducta del contribuyente.

Contrariamente, descartando que el decaimiento de un plan de pagos carece de naturaleza sancionatoria, se concluye que la consideración de la conducta subjetiva del contribuyente no

resulta una exigencia del ordenamiento jurídico, sino que el efecto dispuesto por el legislador se produce con el acaecimiento de los hechos objetivos establecidos como condiciones resolutorias.

f.-¿Es competente en la materia el TFN?, ¿existen otras vías más idóneas de impugnación?, ¿se vulnera el derecho de defensa en juicio?

Como bien lo sostiene la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación (particularmente en el precedente "HELAMETAL CATAMARCA SA" sentencia del 13 de junio de 2007), la declaración de incompetencia del TFN para entender ante una apelación interpuesta contra una comunicación de caducidad de un plan de pagos no implica que el contribuyente quede en estado de indefensión sino que es procedente recurrir por otra vía impugnatoria.

Al efecto el art. 74 del Decreto Reglamentario 1397/79 provee de un remedio de impugnación residual, procedente en los casos en los cuales no se encuentra legislado un recurso específico, se trata de la apelación ante el Director General cuya resolución agota la instancia administrativa y permite acudir a la sede judicial por intermedio del artículo 23 de la ley 19.549.

El cauce descrito es el adecuado para cuestionar las resoluciones que comunican el decaimiento de un plan de facilidades de pago, el cual (valga la pena reseñarlo) no posee efectos suspensivos en cuanto a la ejecutoriedad del acto por imperio del principio general del art. 12 de la ley 19.549. El contribuyente que pretenda paralizar los efectos del acto deberá petitionar, a tal fin, el dictado de una medida cautelar de no innovar.

Con lo expuesto, se descarta la violación del derecho del defensa en juicio, como argumentan los sostenedores de la TESIS A. Precisamente por carecer de naturaleza sancionatoria, no es cierta la premisa que alude a la aplicación de una sanción antes de que el contribuyente sea oído en juicio. Se trata de la virtualidad de un efecto impuesto por la ley, efectivizado por ministerio de ley, que no deja al contribuyente indefenso en tanto que el ordenamiento adjetivo le otorga un procedimiento recursivo idóneo para deducir las defensas que estime corresponder.

g.- ¿Cuál es la verdadera naturaleza jurídica de la caducidad de un plan de pagos?

Es de rigor que, descartando la naturaleza sancionatoria, propiciemos entonces cual es la verdadera esencia jurídica del instituto.

Podría decirse, y muchos precedentes jurisprudenciales lo sostienen, que estamos frente a una suerte de **pacto comisorio**, aplicando analógicamente las disposiciones del derecho civil en materia contractual. En definitiva, un plan de facilidades de pago resulta un verdadero 'acuerdo fiscal'.

El pacto comisorio es una cláusula contractual por medio de la cual se permite a las partes solicitar su resolución cuando una de ellas no ha cumplido con las obligaciones a su cargo, pudiendo ser expreso o tácito.

El art. 1204 del Código Civil expresa: "En los contratos con prestaciones recíprocas se entiende implícita la facultad de resolver las obligaciones emergentes de ellos en caso de que uno de los contratantes no cumpliera su compromiso (...) Las partes podrán pactar expresamente que la resolución se produzca en caso de que alguna obligación no sea cumplida con las modalidades convenidas; en este supuesto la resolución se producirá de pleno derecho y surtirá efectos desde que la parte interesada comunique a la incumplidora, en forma fehaciente, su voluntad de resolver." Es el denominado pacto comisorio tácito.

En el caso que aquí se refiere (con las salvedades que implica el hecho de estar en el marco del derecho público) sería el legislador quién previó este 'pacto comisorio tácito' al disponer que el incumplimiento de dos cuotas consecutivas de un plan produce de pleno derecho la caducidad del mismo. El efecto es retrotraer el estado de cosas al momento del acogimiento.

Sin embargo, preferimos asimilar este instituto a la existencia de una **condición resolutoria**. Se repasa a continuación la regulación del Código Civil al respecto:

El artículo 528 establece que "la obligación es condicional, cuando ella se subordine a un acontecimiento incierto y futuro que puede o no llegar, la adquisición de un derecho, o la

resolución de un derecho ya adquirido”. Por su parte el artículo 553 reza que “la obligación es formada bajo condición resolutoria, cuando las partes subordinen a un hecho incierto y futuro la resolución de un derecho adquirido”.

En el supuesto que aquí se convoca el Estado le concede al contribuyente un régimen excepcional de facilidades de pago, condicionando la extinción de la obligación tributaria por ese medio, a que no incumpla con dos cuotas consecutivas del plan. Vale decir la viabilidad del plan en tanto beneficio de excepción queda subordinada a una **condición resolutoria**, cuyo **hecho condicionante** (incierto y futuro) es el incumplimiento por parte del contribuyente de dos cuotas del mismo.

En cuanto a los efectos de la condición resolutoria, el artículo 554 dispone que “no cumplida la condición resolutoria, o siendo cierto que no se cumplirá, el derecho subordinado a ella queda irrevocablemente adquirido como si nunca hubiese habido condición” (en nuestro caso se produciría la extinción de la obligación impositiva por medio de un plan de facilidades). Ahora bien, acaecido el hecho condicionante, cumplida la condición resolutoria, “deberá restituirse lo que hubiese recibido a virtud de la obligación” dice el artículo 555 (en el caso del plan de pagos tributario, el beneficio concedido caduca debiendo el contribuyente cancelar la obligación tributaria del modo normal de cumplimiento, es decir, pago total).

La explicación de las causas que lleva a inclinarse por la existencia de una condición resolutoria en lugar de un pacto comisorio, coinciden con la explicación que realiza el codificador civil en la nota al art. 555: *“debemos decir que, la condición resolutoria ordinaria no es lo mismo que la cláusula conocida bajo el nombre de pacto comisorio. En la condición resolutoria, desde que ésta se cumple, la obligación queda para ambas partes como no sucedida; lo contrario sucede en el pacto comisorio. A pesar del cumplimiento de la condición prevista, la obligación no se resuelve mientras no lo quiera la parte que ha estipulado esa condición especial, y se conservará si quiere mantenerla, no obstante la voluntad contraria de la otra parte.”* (Debemos aclarar que el codificador estaba hablando del pacto comisorio expreso, en tanto que el tácito es introducido recién en 1968 con la reforma de la ley 17.711).

Como se ha visto con anterioridad, el efecto jurídico de la caducidad del plan producido el hecho condicionante que estableció el legislador, se produce de pleno derecho y es independiente de la voluntad de la administración, ello hace que no pueda hablarse *stricto sensu* de un pacto comisorio, en tanto la administración (una de las partes del acuerdo fiscal) no se reserva el derecho de mantener la vigencia del plan pese al incumplimiento, so pena de actuar *contra legem* en razón de que es la propia ley la que determina el decaimiento ‘de pleno derecho’.

h.- Consecuencias prácticas en torno al normal desenvolvimiento de la función recaudatoria.

Que la jurisprudencia que recepta la tesis sancionatoria, y por ende la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación (entre las otras implicancias que pusimos de manifiesto), tácitamente permite sustentar que los contribuyentes insistan en su recurrente posición de apelar ante dicho tribunal jurisdiccional administrativo. Sin perjuicio de la trascendencia teórico-práctica del tema analizado, resulta menester resaltar que el punto conflictivo engendra una paralización en la función recaudatoria del Estado, lesionando severamente la integridad del Erario Público.

Si bien es cierto que en puridad, y tal como lo argumentáramos en el acápite f del presente capítulo, la impugnación de una caducidad de un plan de pagos sería canalizable a través del recurso de apelación del art. 74 del Decreto 1397/79 y, como sabemos, éste no posee efectos suspensivos en cuanto a la ejecutoriedad del acto, no es menos cierto que en los hechos la apelación interpuesta ante el TFN produce la imposibilidad de ejecutar la caducidad acaecida y exigir compulsivamente el pago íntegro del crédito a favor del Fisco.

Esto es así puesto que, más allá de lo que en definitiva resuelva la Cámara Federal de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de acuerdo en que Sala se radique la causa, fácticamente y por prudencia administrativa el saldo adeudado resultante del decaimiento del plan no puede ser ejecutado.

Entiéndase que si la Administración Federal de Ingresos Públicos ejecuta dicha obligación

impositiva (por entender ciertamente que la tesis B es la correcta), y más luego el expediente se radica en la Sala V, de acuerdo a la jurisprudencia de la misma resultaría que la AFIP habría ejecutado un acto administrativo sancionatorio antes de que el mismo quedara firme en sede jurisdiccional, debiendo consecuentemente resarcir por los daños y perjuicios causados al contribuyente.

Lo expuesto implica que el tiempo que transcurre mientras se discute en sede jurisdiccional (administrativa y judicial) la naturaleza jurídica del decaimiento de un plan de pagos, actúa como atentatorio a los intereses de la administración pública que se ve impedida de cumplir con su función recaudatoria. Luego si el expediente es resuelto por la Sala I, II, III o IV de la Cámara, se sentencia que el citado instituto no posee naturaleza sancionatoria sino que resulta ser la pérdida de un beneficio impositivo concedido como un medio de extinción o cancelación de la obligación impositiva (es decir ajeno a la materia sancionatoria y propio de la materia eminentemente recaudatoria).

El problema se complejiza si la causa queda radicada en la Sala V de la Alzada, por cuanto ésta, de mantener su criterio, dirá que el decaimiento de un plan de pagos es una sanción; ergo, puede ser apelable ante el TFN. Resulta que el Organismo Fiscal queda en estado de indefensión, atento a que la secuela del proceso se trunca en esa instancia, por cuanto el Tribunal Cintero entendió (en el caso "Cine Press") que la sentencia de la Cámara que rechaza la excepción de incompetencia no es una sentencia definitiva -o asimilable a tal- que reúna los requisitos establecido en la Ley 48 que habilitan a la procedencia de la instancia extraordinaria federal.

Corolario un contribuyente que:

- a.- por principio general debió cancelar su obligación impositiva en forma íntegra y en tiempo oportuno,
- b.- el Estado lo benefició excepcionalmente con un diferimiento en la exigibilidad de tal obligación,
- c.- teniendo como condición de la vigencia del plan, el cumplimiento de ciertos recaudos (como por ejemplo el cumplimiento en tiempo y forma de las cuotas prefijadas),
- d.- incumple con dichas condiciones de vigencia,
- e.- cuando, consecuentemente, hubiera correspondido que decaiga el beneficio excepcional otorgado y se restablezca su posición original,
- f.- cuando debería cumplir íntegramente con su obligación tributaria de acuerdo al principio general, o bien ser pasible de una ejecución forzosa,
- g.- interpone un recurso de apelación ante el TFN alegando que estamos frente a un acto sancionatorio,
- h.- suspende fácticamente la ejecución del acto –por las razones aludidas en párrafos anteriores-, manteniendo su condición de deudor moroso,
- i.- luego la justicia decide (de acuerdo a la jurisprudencia de cuatro de las cinco salas, insisto) que en realidad no era un acto sancionatorio que habilitaba la jurisprudencia del TFN,
- j.- o bien, si la causa la resuelve la Sala V de la CNCAF, desechará la excepción de incompetencia y habilitará la vía de apelación al Tribunal Fiscal de la Nación (sin que la AFIP pueda recurrir dicha resolución ante la CSJN)
- j.- corolario la AFIP estuvo años litigando, disponiendo al efecto de sus recursos humanos, suspendiendo de hecho la ejecución de un acto cuya impugnación no debió haber tenido tal efecto paralizante –léase art. 74 Dec. 1397/79-,
- h.- se traduce en un palmario desmedro a la integridad de la Hacienda Pública y a las facultades de recaudación propias de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

i.- ¿Es necesario un plenario de la Cámara Federal de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo sobre el tópico?

Como puede observarse en el gráfico presentado precedentemente, existe jurisprudencia pacífica entre las Salas del Tribunal Fiscal de la Nación en aceptar la TESIS B.

Sin perjuicio de ello, es dable resaltar el particular movimiento pendular que presenta la jurisprudencia de la Sala C, históricamente sostenedora de la TESIS A. Desde 1995 con el tan citado fallo "TEJIDOS GULFI", particularmente con los votos de la Dra. Wurcel y el Dr. Brodsky –en carácter de subrogante por aquél entonces-, comienza a delinarse una jurisprudencia férreamente defensora de la tesis que adjudica naturaleza sancionatoria al decaimiento de los planes de pago.

Pero debe notarse que a partir del año 2005 la jurisprudencia de la Sala C ha dado un viraje copernicano, dictando sus pronunciamientos en correspondencia con la TESIS B (en el caso del Dr. Urresti con la salvedad de su opinión personal en contrario, que no constituía una disidencia sino más bien un '*ob iter dictum*'). Con ese cambio jurisprudencial de la Sala C, tenemos que la opinión de todas las salas del TFN es concordante en asumir que la caducidad de los planes de facilidades de pago no constituyen un instituto sancionatorio.

Diferente es el caso de la Alzada, por cuanto la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal posee divergencias de criterio entre las salas que la componen. En tanto mientras la jurisprudencia de las salas I, II, III, y IV¹⁸ demuestran que la posición adoptada es la TESIS B, la sala V (a partir del caso "CINE PRESS") sostiene que la caducidad de los planes de pago es una verdadera sanción.

Surge entonces una disparidad de criterios que atentan contra la seguridad jurídica, enraizada (entre otros elementos) en la uniformidad de la jurisprudencia de un mismo cuerpo jurisdiccional. Por ello, resulta apropiado propiciar el dictado de un pronunciamiento plenario que dilucide la cuestión y torne homogénea la jurisprudencia en este tópico.

En este punto, y en aras de evitar que la suerte de los planteos se encuentre librada a la Sala de la Cámara en la cual se radica el expediente, se presenta como necesario el dictado de un pronunciamiento plenario de las salas de la Cámara, recordando que en materia tributaria el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación es aplicable supletoriamente, y recurriendo al art. 302 de dicho código ritual:

CONVOCATORIA A TRIBUNAL PLENARIO.-

ARTICULO 302.- A iniciativa de cualquiera de sus salas, la cámara podrá reunirse en tribunal plenario con el objeto de unificar la jurisprudencia y evitar sentencias contradictorias. La convocatoria se admitirá si existiese mayoría absoluta de los jueces de la cámara. La determinación de las cuestiones, plazos, forma de la votación y efectos se regirá por lo dispuesto en los artículos 294 a 299 y 301.

OBLIGATORIEDAD DE LOS FALLOS PLENARIOS.-

ARTICULO 303.- La interpretación de la ley establecida en una sentencia plenaria será obligatoria para la misma cámara y para los jueces de primera instancia respecto de los cuales sea aquella tribunal de alzada, sin perjuicio de que los jueces dejen a salvo su opinión personal. Sólo podrá modificarse dicha doctrina por medio de una nueva sentencia plenaria.

Se concluye, entonces, que sería procedente y necesario el dictado de un fallo plenario que dilucide definitivamente la cuestión analizada en el presente trabajo.

¹⁸ En cuanto a la jurisprudencia de la Sala IV debemos mencionar que si bien existen aislados precedentes que sostuvieron la tesis A (caducidad de pagos como sanción) ello se dio como consecuencia de la circunstancia coyuntural consistente en la actuación de un juez de la Sala V como subrogante en la Sala IV. Recordemos que la Sala V sostiene variablemente en su jurisprudencia más actual que el decaimiento de un plan es una sanción, con lo cual al votar el Dr. Alemany en algunos casos radicados en la Sala IV, hizo virar el criterio hasta entonces mantenido en razón de que el voto del Dr. Galli (cuya postura hasta entonces había sido disidente) paso a ser la mayoría en esos casos puntuales, a saber, "Sucesión de Duran Guillermo Ramón"9/12/08; "Sucesión JR Villavicencio"4/12/08; "Combustibles Argentina SA" 6/11/08; y "Mayol Isabel Catalina" 23/10/08.

Referencias Bibliográficas

- 1.- Los precedentes jurisprudenciales citados en el presente han sido extraídos de la publicación de la Editorial La Ley, tanto en su versión 'on line', como en soporte papel, como así también de los fallos digitalizados por la Sección Jurisprudencia y Elevación de Sentencias del Departamento Contencioso Judicial de la AFIP DGI.
- 2.- Altamirano, Alejandro, "Las garantías constitucionales en el derecho penal tributario", artículo publicado en Revista Argentina de Derecho Tributario, 2004, enero – marzo, 1085.
- 3.- Barraza, Javier Indalecio, "Las Facultades discrecionales de los órganos administrativos para imponer sanciones y los límites del control judicial a las referidas potestades" artículo de doctrina publicado en LA LEY 1998-D, 671.
- 4.- Cabanellas, G., Diccionario de Derecho Usual, Editorial Santillana, Buenos Aires, 1962.
- 5.- Giuliani Fonrouge, Carlos María y Navarrine Susana Camila "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social" Ley 11.683, Comentarios, Doctrina, y Jurisprudencia, 7ma. Edición actualizada y ampliada, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1999.
- 6.- Malvestiti, Daniel en su artículo "Procedimiento. Caducidad de planes de pago. Imposibilidad del recurrente del derecho a ofrecer y producir pruebas", publicados en Periódico Económico Tributario N° 273.