

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA MATANZA

ESCUELA DE POSGRADO – SEDE CENTRO

**CARRERA: ESPECIALIZACIÓN EN PROCEDIMIENTO
TRIBUTARIO, PREVISIONAL Y PENAL TRIBUATRIO**

AÑO 2018

TRABAJO FINAL INTEGRADOR

**TÍTULO: LA DECLARACIÓN DE CADUCIDAD DE
PLANES DE FACILIDADES DE PAGO EN EL
PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. SU CARÁCTER
SANCIONATORIO O NO SANCIONATORIO.**

AUTOR: DE SANTIS EVANGELINA

TUTOR: CR. MG. GOÑI LUIS G.

LA DECLARACIÓN DE CADUCIDAD DE PLANES DE FACILIDADES DE PAGO EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. SU CARÁCTER SANCIONATORIO O NO SANCIONATORIO.

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	3
Pregunta.....	6
Objetivo General.....	6
Objetivos Específicos	7
Marco Teórico y Normativo. Estado del Arte.	7
Metodología.....	8
LA CADUCIDAD A LA LUZ DEL DERECHO ADMINISTRATIVO	10
LA CADUCIDAD DE DERECHOS	10
La caducidad en el Derecho Civil y Comercial.....	10
La caducidad en el Derecho Procesal.....	11
La caducidad en el Derecho Administrativo.....	11
DISTINCIÓN CON OTROS INSTITUTOS.	14
Caducidad del acto administrativo y caducidad del procedimiento administrativo	14
Caducidad de la pretensión procesal administrativa.....	14
Caducidad y condición resolutoria	14
Caducidad y renuncia.....	15
Caducidad y revocación	15
Caducidad y anulación	15
Caducidad y retiro	16
Caducidad y rescate.....	16
Caducidad y rescisión o resolución.....	16
NOTAS SALIENTES DE LA FIGURA	17
LA CADUCIDAD Y ALGUNAS REGULACIONES EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS GENERALES	18
ELEMENTOS JURÍDICOS DE LA DECLARACIÓN DE CADUCIDAD.....	19
1. Subjetivos	19
2. Objetivos.....	19
REQUISITOS DE LA DECLARACIÓN DE CADUCIDAD	21
Requisitos específicos.....	21
CADUCIDAD DE PLANES DE FACILIDADES DE PAGO COMO SANCIÓN. POSICIONES DOCTRINARIAS	23

Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Disposiciones de la Ley 11.683.....	23
Aplicación supletoria de la Ley 19.549 en materia de Procedimiento Tributario	26
Naturaleza Sancionatoria de la Caducidad de un Plan de Pagos	27
ARGUMENTOS PARA CONSIDERAR A LA CADUCIDAD DE PLANES DE FACILIDADES DE PAGO COMO NO SANCIONATORIA. POSTURA DE LA ADMINISTRACIÓN.	33
VÍA RECURSIVA.....	36
LA CADUCIDAD DE PLANES DE FACILIDADES DE PAGO. SU RECEPCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA HASTA LA SANCIÓN DE LA REFORMA TRIBUTARIA LEY 27.430.....	38
MODIFICACIONES INCORPORADAS POR LA REFORMA TRIBUTARIA LEY 27.430 A LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO N° 11.683.....	45
CONCLUSIONES.....	48
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	51

INTRODUCCIÓN

Los regímenes o planes de facilidades de pago representan la posibilidad con la que cuentan los contribuyentes de abonar sus obligaciones impositivas y previsionales en cuotas, en un lapso determinado de tiempo, “en los cuales se aplican tasas inferiores a la de interés resarcitorio, entendiéndose como tal aquella que se cobra sin necesidad de interpelación alguna ante la falta total o parcial en el pago de los gravámenes” (Salim y Vassallo, 2005, p. 45).

Dichos regímenes pueden tener su origen en una ley dictada por el Congreso de la Nación, un decreto del Poder Ejecutivo Nacional, en resoluciones generales dictadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos que alcanzan a todos los contribuyentes o en actos de alcance individual también de la Administración Federal de Ingresos Públicos que contemple la situación económico-financiera de un contribuyente en particular, ambos en el marco de las facultades que le otorga el artículo 32 de la Ley de Procedimiento Tributario.

En función de su origen y de acuerdo a las facultades de quien los establece, los planes de facilidades de pago contemplan distintos beneficios para los contribuyentes que se adhieran a ellos, tales como reducciones del valor presente de las deudas regularizadas al condonar intereses, multas y saldos de impuestos, además de aplicar una tasa de interés de financiación inferior a la tasa de interés resarcitorio prevista en el artículo 37 de la Ley de Procedimiento Tributario.

Aquellas personas que quieren acogerse a los beneficios que estos planes confieren, solicitando a tal efecto abonar sus impuestos vencidos mediante un plan de cuotas, deben ajustarse a las condiciones impuestas en las normas que le dieron origen o las dictadas por el organismo recaudador para reglamentar su implementación, especialmente en lo referente al cálculo del cuántum de cada cuota y a los plazos y modalidades de pagos.

Por lo general los planes, si bien permiten o toleran cierta morosidad en el pago de las cuotas, estipulan por su carácter excepcional y a fin de preservar una continuidad ininterrumpida en su cumplimiento, un límite de días hasta el cual se puede verificar dicho atraso; vencido éste sin que se haya ingresado el total de alguna cuota, la norma prevé cuáles serán las causales que provocarán su caducidad, es decir la caída del plan de facilidades y con ello la pérdida de todos los beneficios otorgados.

Como ejemplo puede citarse las previsiones del Régimen de Facilidades de Pago Permanente dispuesto por Resolución General (AFIP) N° 4268, actualmente en vigencia y que en su artículo 15 establece:

“La caducidad del plan de facilidades de pago operará de pleno derecho y sin necesidad de que medie intervención alguna por parte de este Organismo, cuando se produzcan alguna de las causales que, para cada caso, se indican a continuación:

- a) Planes con Perfil de cumplimiento del contribuyente I y II:
 - 1. Falta de cancelación de dos (2) cuotas, consecutivas o alternadas, a los sesenta (60) días corridos posteriores a la fecha de vencimiento de la segunda de ellas.
 - 2. Falta de ingreso de la cuota no cancelada, a los sesenta (60) días corridos contados desde la fecha de vencimiento de la última cuota del plan.
- b) Planes con Perfil de cumplimiento del contribuyente III:
 - 1. Falta de cancelación de una (1) cuota, a los treinta (30) días corridos posteriores a la fecha de vencimiento de la misma.”

Luego el artículo 16 de la misma Resolución General establece:

“Operada la caducidad -situación que se pondrá en conocimiento del contribuyente a través del servicio “e-Ventanilla” al que se accederá con clave fiscal-, este Organismo quedará habilitado para disponer el inicio de las acciones judiciales tendientes al cobro del total adeudado mediante la emisión de la respectiva boleta de deuda y, en su caso, proceder a ejecutar la garantía constituida conforme a la normativa vigente.

Los contribuyentes y responsables una vez declarada la caducidad del plan de facilidades, deberán cancelar el saldo pendiente de deuda mediante transferencia electrónica de fondos (...).”

Para el o los contribuyentes que se adhirieron al régimen, la declaración de caducidad de un plan de facilidades de pago implica la pérdida de los beneficios que el plan les acordaba, que en algunos casos, como se expresara anteriormente, contemplan la disminución del valor presente de las deudas al condonar intereses y multas, el resurgimiento de la deuda desde su vencimiento original para el cálculo de los intereses resarcitorios y la habilitación a la Administración para iniciar la ejecución fiscal de lo adeudado, todas consecuencias que suelen ser sumamente gravosas.

Como puede apreciarse en la normativa citada, esta pérdida de beneficios ocurre, por lo general, en forma automática, es decir, sin intimación administrativa previa al interesado, a quién solo se le comunica la caducidad dispuesta.

La declaración de caducidad de los planes de facilidades de pago es un tema que desde hace tiempo viene generando controversias a nivel doctrinario y sobre todo a nivel jurisprudencial. Tal es así que, las mismas Salas del Tribunal Fiscal de la Nación y de las Cámaras Nacionales Federales Contencioso-administrativas han fallado en uno u otro sentido, a lo largo del tiempo.

Calello Carolina (2016, Doctrina Tributaria Errepar) expresa:

La discusión con relación a los actos emitidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, se centra en determinar si la caducidad, en tanto resuelven la caída de un plan de facilidades de pago, puede ser considerada una

sanción, encuadrable en el artículo 159, inciso b), de la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683, que incluye las “sanciones de otro tipo”.

Una postura, basada en la figura del derecho administrativo, sostiene que la caducidad está determinada por el incumplimiento del particular y que esta circunstancia hace que sea una sanción, por lo cual su procedencia debe ser limitada, ya que es una suerte de última ratio (Hutchinson, Tomás: “Ley nacional de procedimientos administrativos, ley 19549” - Ed. Astrea - T. I - pág. 427). La caducidad entonces es la extinción de un acto dispuesta por la administración en virtud del incumplimiento grave y culpable, por parte del particular, a las obligaciones que el acto creaba. Es una sanción, una pena administrativa (Gordillo, Agustín: “Tratado de derecho administrativo” - 1° reimp. - Ediciones Macchi - T. XIII - pág. 19).

La posición contraria considera que el incumplimiento opera como condición resolutoria del otorgamiento del plan de facilidades por parte de la Administración, criterio que se sustenta en las previsiones de las normas que regulan los regímenes y disponen que la caducidad opera de pleno derecho frente a los referidos incumplimientos.

La interpretación en uno u otro sentido también tiene consecuencias totalmente disímiles entre sí.

Si la declaración de caducidad de un Plan de Facilidades de Pago tiene carácter sancionatorio, la Administración Federal de Ingresos Públicos debe necesariamente regirse por el procedimiento establecido en la Ley 11.683 para la aplicación de sanciones, de manera de garantizar al contribuyente el ejercicio de su derecho de defensa. Dicho procedimiento se inicia con la instrucción de un sumario. “El sumario es un procedimiento administrativo cuyo fin es verificar la comisión de infracciones tributarias y establecer la responsabilidad del infractor, a los efectos de aplicar la sanción correspondiente, asegurando la vigencia del debido proceso adjetivo (“Procedimiento Fiscal - Explicado y comentado”, 9° edición, Errepar, 2016, p. 125).

Otra consecuencia de considerar a la declaración de caducidad de un plan de facilidades de pago de carácter sancionatorio, será que la revisión del acto que la disponga encuadrará dentro de la competencia que la Ley de Procedimiento Tributario establece en su artículo 159 para el Tribunal Fiscal de la Nación. “Este organismo, creado por la Ley 15265 y constituido en el año 1960, se caracteriza por su especialización, lo que asegura de la mejor manera posible la defensa del contribuyente ante eventuales desbordes de la Administración” (“Procedimiento Fiscal - Explicado y comentado”, 9° edición, Errepar, 2016, p. 207). Cabe mencionar que para las apelaciones ante dicho Tribunal no rige el principio “solve et repete”, “beneficiándose el contribuyente con el efecto suspensivo que otorga dicho recurso, además que garantiza un tratamiento ecuánime, objetivo e imparcial de los asuntos llevados a su conocimiento” (Angeloni A., 2011, párr. 11).

Por el contrario, si se considera que la declaración de caducidad del plan de facilidades de pago no tiene carácter sancionatorio, al no poder apelar la declaración ante el Tribunal Fiscal de la Nación porque no es competente, el contribuyente no tendrá más alternativa que abonar la deuda para seguir ejerciendo su derecho de defensa, ya sea si opta por el procedimiento previsto por

el art. 74 del decreto reglamentario 1397/79 o por apelar ante la justicia ordinaria, en caso que considere que se ha visto agraviado por tal declaración.

Por lo tanto, si se parte de la base que la declaración de caducidad, constituye una sanción, como lo entiende parte de la doctrina y la jurisprudencia, corresponde la aplicación de un procedimiento que, al igual que las restantes sanciones previstas por el ordenamiento procesal tributario, provea el marco jurídico para la adecuada tutela jurisdiccional de los derechos del contribuyente.

Si se considera que el acto es de carácter sancionatorio, no será suficiente para declarar la caducidad de un plan de facilidades de pago, la verificación por parte del organismo recaudador de la falta de pago de dos o más cuotas en las respectivas fechas de vencimiento (según las disposiciones del propio régimen en cuestión). Será necesario además que la AFIP instruya un sumario al contribuyente y, en el marco de ese procedimiento reglado, darle la posibilidad de ejercer su derecho de defensa. Si finalmente la administración, luego de analizar la conducta del contribuyente entendiera que se le puede atribuir dolo o culpa en su accionar, recién ahí podrá declarar caduco el plan. En este caso, y siguiendo con la misma tesitura, como tiene carácter sancionatorio, el contribuyente podrá optar por apelar tal decisión ante el Tribunal Fiscal de la Nación, con efecto suspensivo, que significa la no aplicación del principio “solve et repete”, es decir, no hay que ingresar las sumas reclamadas como condición para que proceda la apelación. La otra vía alternativa de apelación con la que cuenta el contribuyente es el recurso de reconsideración

Pregunta

La declaración de caducidad de un plan de facilidades de pago ¿tiene carácter sancionatorio o es la consecuencia necesaria del incumplimiento del contribuyente a las condiciones establecidas en el plan al que se acogió voluntariamente?

Objetivo General

A través del estudio de la normativa que establece la caducidad de planes de facilidades de pago, el marco teórico y de la jurisprudencia existente en la materia, se busca analizar, dada la discrepancia que existe tanto a nivel doctrinario como jurisprudencial, si dicho instituto tiene o no carácter sancionatorio, ya que ello deriva en el procedimiento que debe seguir la Administración para declararla y las alternativas con las que cuenta el contribuyente una vez declarada la caducidad y operada la pérdida de beneficios que el plan le acordaba, para ejercer su derecho de defensa, en caso de considerar que se ha visto agraviado por el accionar del fisco.

Objetivos Específicos

-Analizar la naturaleza jurídica del instituto de caducidad, las distintas posturas doctrinarias y su delimitación, así como diferenciarlo de otras figuras como la renuncia, la revocación, la anulación, el retiro, el rescate y la rescisión. Definir las notas salientes, los elementos jurídicos de la declaración y el procedimiento.

-Analizar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para decidir en la caducidad de planes de facilidades de pago, de acuerdo a las disposiciones de la Ley 11.683.

-Analizar cuál es el criterio imperante en la jurisprudencia en cuanto a la consideración de la naturaleza sancionatoria o no sancionatoria de la declaración de caducidad de un plan de facilidades de pago y la consecuente habilitación de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Marco Teórico y Normativo. Estado del Arte.

Para comenzar el análisis repasaremos las distintas definiciones del instituto de caducidad brindadas por reconocidos doctrinarios del Derecho Administrativo, a la luz de las disposiciones de la Ley de Procedimientos Administrativos, de aplicación supletoria en el Procedimiento Tributario, ante la falta de definición del instituto en éste último.

Repasaremos luego el artículo 159 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario que establece la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación. De acuerdo a las disposiciones de la mencionada ley que regulan el procedimiento que debe seguir la Administración Federal de Ingresos Públicos para aplicar sanciones, la resolución administrativa emitida en los sumarios administrativos instruidos con motivo de la presunta comisión por parte de los contribuyentes de infracciones formales (art. 39) o materiales (arts. 45, 46 y 48 de la Ley 11.683 t.o. en 1998 y sus modif.) , mediante las que se imponen las multas previstas en tales artículos, podrán ser recurridas por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en tanto y en cuanto el importe de la multa supere los montos que señala el mismo artículo 159 de la Ley de Procedimiento Tributario.

En este aspecto la norma es clara, pero los problemas comienzan cuando se ingresa a analizar qué quiso decir el legislador con la fórmula “(...) o sanciones de otro tipo(...)” (art. 159 inciso “b” de la ley de rito). Teniendo en cuenta el marco interpretativo expuesto, la cuestión radica en examinar si la caducidad de un plan de facilidades de pago configura una sanción con los alcances establecidos en la ley 11.683.

Analizaremos la jurisprudencia existente en la materia, tanto del Tribunal Fiscal de la Nación como de los tribunales contencioso-administrativos, para estudiar cuáles son los argumentos que se utilizaron para fallar en uno u otro sentido.

En términos generales, se puede decir que el Tribunal Fiscal se declara incompetente. Algunos ejemplos de ello lo constituyen las causas Marketing One Argentina SRL” - TFN - Sala D - 30/8/2012, Zona de Comunicación SRL – TFN – Sala A – 27/04/2012 y Organización A. C. SA – TFN – Sala B – 27/08/2012, sólo para citar algunas.

Estas decisiones han sido revertidas por algunas salas de la Cámara, en las que existe una tendencia a admitir la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, por considerar que se trata de una sanción. Así resolvió en las causas Paravant SA -TF 37754-I c/DGI s/recurso directo de organismo externo - CNFed. Cont. Adm. - Sala II - 24/6/2014, Telectric SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo - CNFed. Cont. Adm. - Sala III - 30/9/2015, Daptech SRL c/DGI s/recurso directo de organismo externo - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. – Sala IV – 19/05/2016).

La Sala V, en cambio, en su actual composición, se inclina por la incompetencia del Tribunal Fiscal, al entender que no se trata de un acto determinativo ni sancionatorio. Como ejemplos de esta postura pueden citarse: Alapar SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo - CNFed. Cont. Adm. - Sala V - 15/12/2014, La Primera San Isidro SACEI - CNFed. Cont. Adm. - Sala V - 22/4/2014 y Education Group SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. – Sala V -15/03/2016.

Metodología

Para abordar este tema se analizará en primer lugar el instituto de caducidad, a la luz de los principios del derecho administrativo. Al respecto, cabe señalar que a falta de previsión normativa expresa en la ley 11.683 corresponde aplicar supletoriamente la Ley de Procedimientos Administrativos, cuya figura está prevista en el Artículo 21 de la misma.

Así es que repasaremos las definiciones del instituto brindadas por distintos autores. Luego haremos una previa delimitación del instituto, distinguiéndolo de otros institutos como la renuncia, la revocación, la anulación, el retiro, el rescate y la rescisión.

Analizaremos cuales son las notas salientes de la figura, a través de las múltiples clasificaciones que se aplican a los actos administrativos. También repasaremos cómo se regula el instituto en otros procedimientos administrativos como el de la Provincia de Buenos Aires y el de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, entre otros.

Describiremos los elementos jurídicos de la declaración de caducidad, tanto subjetivos como objetivos, el procedimiento que debe seguir la Administración para declararla y las implicancias de algunas disposiciones que disponen que

opera de pleno derecho, sin que se requiera intervención alguna por parte del Organismo.

Luego, y a partir de sus denominadores comunes, estableceremos los requisitos generales y específicos de la declaración de caducidad, en función de la determinación del citado Artículo 21.

Para continuar con el análisis repasaremos las disposiciones de la Ley 11.683 que establecen la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, como paso previo para considerar los argumentos de quienes consideran que la caducidad de planes de facilidades de pago no encuadra en la figura prevista en el artículo 21 de la Ley de Procedimientos Administrativos.

Por último, observaremos los aspectos que ha tenido en cuenta la jurisprudencia existente en la materia, tanto del Tribunal Fiscal de la Nación como de las Cámaras Contencioso-administrativas, para decidir si la declaración de caducidad de un plan de facilidades de pago tiene carácter sancionatorio o no.

LA CADUCIDAD A LA LUZ DEL DERECHO ADMINISTRATIVO

LA CADUCIDAD DE DERECHOS

En sentido etimológico, llámese caduco (del latín caducus) a lo decrepito o muy anciano, lo poco durable. Se dice que la caducidad pertenece al campo del “dejar de ser” y que “es una figura de rara y difícil configuración, por la imprecisión con que hasta ahora ha sido conceptuada, cuando tratamos de distinguirla de otras figuras afines, como la prescripción...” (Enciclopedia Jurídica Omeba, 1955, p.482).

En efecto, esta figura presenta matices diferentes en función de las particularidades que exhiben las distintas ramas del derecho. Puede apreciarse que mientras en el ámbito privado se ha profundizado bastante en su diferenciación con la prescripción, en el derecho público se la ha estudiado principalmente como una forma de extinción de los actos jurídicos bilaterales. Sin embargo, en general, se coincide en considerar que posee una naturaleza jurídica sancionatoria.

La caducidad en el Derecho Civil y Comercial

En su clasificación de las sanciones, Llambías (1999) establece una categoría específica que comprende a las “sanciones cancelatorias” que consisten en la caducidad de derechos o potestades. Su fundamento se encuentra en que, por haberse tornado el infractor en inepto para el goce del derecho o el ejercicio de la potestad, la ley le cancela su título para el futuro, sin perjuicio de la validez de los actos útiles ya realizados. (p. 495).

En el ámbito del derecho comercial, Labanca afirma que “hay caducidad cuando la inobservancia de una conducta durante un plazo de tiempo establecido por la ley o por el contrato: a) produce la pérdida de una acción o de un derecho potestativo, o b) impide el nacimiento de un derecho subjetivo”.

Como señala Stiglitz (1987) “la caducidad se halla incluida dentro de una clasificación general de sanciones... y consiste en la pérdida de un derecho subjetivo, potestad jurídica o facultad, como consecuencia de no haber sido ejercido en un plazo prefijado por la ley, la voluntad de las partes o por la decisión judicial” y “de tal suerte que la prerrogativa del retardatario decae, lo que implica una efectiva pérdida del derecho por el vencimiento del plazo. Esta pérdida o decaimiento, calificada como ‘medida de policía jurídica’, tiene el valor de una sanción”.

Dicho autor considera que, atento a que la caducidad participa de la naturaleza de una sanción, “ella no puede ser aplicada sin ley, pacto o pronunciamiento judicial que la haya impuesto como efecto cancelatorio del derecho no ejercido en el plazo prefijado, no puede ser conceptualmente extendido por vía de la interpretación, ni consiente aplicaciones analógicas, en razón de tratarse de un instituto excepcional”. (p. 157).

La caducidad en el Derecho Procesal

El estudio de la caducidad en el derecho procesal de nuestro país se ha centrado básicamente en la llamada “caducidad de instancia”, instituto reglado por los arts. 310 a 318 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Este “modo anormal de terminación del proceso”, como lo califica el propio título quinto del Código citado, tiene lugar cuando en el lapso establecido por la ley, de acuerdo al tipo de proceso (ordinario, sumario, etc.), no se lleva a cabo ningún acto de impulso procesal. Esta inacción durante los plazos estipulados por el legislador produce la extinción del proceso pero no de la acción que lo funda, “la que podrá ejercitarse en un nuevo juicio, ni perjudica las pruebas producidas, las que podrán hacerse valer en aquél” (art. 318 C.P.C.C.N.).

En cuanto a su naturaleza jurídica, la jurisprudencia es clara en otorgarle un carácter sancionatorio.

La caducidad en el Derecho Administrativo

Al igual que la rescisión o la renuncia, la caducidad resulta un medio de “extinción” de relaciones o vínculos administrativos y su estudio se realiza con relación a los actos administrativos bilaterales en su formación y en sus efectos.

Con claridad meridiana, Marienhoff (1993) califica a la caducidad como una medida represiva definitiva y una “sanción punitiva”. Estima que la caducidad, “ciertamente, es un medio de ‘extinción’ del contrato administrativo. Pero su naturaleza propia no es otra que la de una de las medidas represivas (sanciones) de carácter definitivo utilizables por la administración pública respecto a su cocontratante” y destaca que “...la caducidad procede cuando el cocontratante incurre en incumplimiento de las obligaciones a su cargo, siempre que dicho incumplimiento le sea imputable”. (p. 429-431).

Este es el parámetro que, precisamente, sirve para diferenciarla de la revocación pues “... ambos son medios de extinción de un contrato administrativo; pero los supuestos en que proceden una y otra difieren fundamentalmente. La caducidad está determinada por un incumplimiento del contrato imputable al

cocontratante; en cambio, la revocación reconoce como causa determinante de la extinción del acto, la ilegitimidad de éste o el interés público”. (p. 561-562).

Dromi (1997) estima que “la posibilidad de declarar la caducidad es una competencia otorgada por la ley a la Administración Pública, para extinguir unilateralmente un acto administrativo (de modo análogo a la resolución contractual), a título de ‘sanción’, cuando media ‘culpa’ del administrado por el incumplimiento de las obligaciones a su cargo”. (p. 283).

Este autor considera que la interpelación constitutiva de la mora dispuesta por el art. 21 LPA “ha sido consagrada en la ley como una forma de asegurar el debido proceso legal, ya que durante el término de la conminación se posibilita al administrado exponer los motivos de fuerza mayor o ajenos a su voluntad, que le hubieran impedido cumplir en término con las obligaciones asumidas” y es éste “requisito condicionante para el ejercicio de la potestad rescitoria a título sancionatorio”. (p. 275).

Cassagne (1998) define el instituto de la caducidad como la “eliminación del acto dispuesta unilateralmente por la Administración en razón de que el particular no ha cumplido con las obligaciones que dimanen del acto administrativo. Se trata, pues de una sanción”. (p. 263).

Destaca que “si bien en nuestro país sostuvieron que se trata de una especie de revocación, lo cierto es que se ha impuesto la tesis de considerarla como un medio particular de extinción del acto administrativo, distinto de la revocación, a través de la cual se sanciona el incumplimiento de una obligación del particular o administrado, criterio que ha recogido el derecho positivo en el orden nacional”.

A diferencia de Marienhoff sostiene que las relaciones o vínculos extinguidos por este medio “también pueden surgir del acto administrativo unilateral (ej.: caducidad de un beneficio promocional otorgado por incumplimiento de las obligaciones relativas al régimen de promoción industrial)”. (p. 273).

Soria (2002) expresa:

Una primera aproximación al concepto de caducidad conduce a la consideración del paso del tiempo y la inactividad en el ejercicio de un derecho o interés, en beneficio propio o de terceros.

En general, esta figura que podríamos denominar *caducidad-decadencia*, está informada por la nota de automaticidad. Es perceptible que el fundamento para extinguir *ipso iure* la situación subjetiva o la actividad (el cese de efectos jurídicos del acto que los generó) radica en la inobservancia de un obrar (carga) fijado en el interés de quien experimenta la medida por no cumplir o por hacerlo tardía, parcial o defectuosamente. Ello marca una diferencia de grado, con otra especie de caducidad, que adquiere un contenido de tipo sancionador, sobre la cual el Derecho administrativo —entre otras ramas— ha transitado en abundancia, campo en el que posee tradicional arraigo y que ofrece una amplia como variada regulación. Decimos de grado porque, en último análisis, la caducidad-decadencia y la caducidad-sanción, son ambas sanciones lato sensu en el sentido de consecuencias jurídicas derivadas del acaecimiento de un supuesto enunciado (incumplimiento de cargas o inejecución de obligaciones) por la norma.

Es una especie dentro del género de la extinción del acto, que suele estar consagrada de modo general en las leyes de procedimiento administrativo. (p. 1-2).

Por su parte, Díez (1976) expresa que “la caducidad... es una sanción que aplica la administración por no haber cumplido el administrado con las obligaciones que le imponía el acto y que eran correlativas a los derechos que obtenía del mismo” y señala que “como la caducidad es una sanción por incumplimiento, una suerte de última ratio, su aplicación debe ser limitada, debe tratarse de incumplimiento de obligaciones esenciales, debe ser grave y reiterado. Además, el incumplimiento ha de ser culpable y la sanción debe aplicarse previa intimación al interesado”. (p. 351).

El profesor Gordillo (1963) considera que “la caducidad es la extinción de un acto dispuesta por la administración en virtud del incumplimiento grave y culpable, por parte del particular, a las obligaciones que el acto le creaba. Es pues una sanción, una pena administrativa”.

Destaca que “la caducidad es una sanción máxima por incumplimiento, por lo que su procedencia es limitada fuertemente: debe tratarse de incumplimiento a obligaciones esenciales del particular, no de obligaciones menores. Debe tratarse de incumplimientos graves, reiterados y probados; el incumplimiento debe ser culpable y antes de aplicarse la sanción debe hacerse una ‘previa constitución en mora’ al particular y otorgársele concesión de un plazo suplementario razonable al efecto”. (p. XIII-18).

Esta postura también es confirmada por la Procuración del Tesoro de la Nación (Dictamen N° 19/98, febrero 20 de 1998, Expediente N° 090-000426/97, Ministerio de Economía Y Obras y Servicios Públicos, publicado en el Boletín Oficial N° 28.976, 2° sección del 09/07/98):

“El instituto de la caducidad de derechos, por afectar la subsistencia de los derechos constituye una excepción al principio general que tiende a la conservación de los actos jurídicos, por lo que su interpretación y aplicación deben ser restrictivas; participando dicho instituto de la naturaleza de una sanción, no puede aplicarse sin ley, pacto a pronunciamiento judicial que la haya impuesto.”

Por último, Fonrouge y Navarrine (1979) sostienen: “La naturaleza sancionatoria del acto surge evidente, además, si se advierten las consecuencias disvaliosas y desproporcionadas previstas por las normas para el caso de incumplimiento y aunque el “nomen iuris” podría, para algunos, disimular su naturaleza, debe atenderse a su sustancia real, la que lo corrobora claramente. Como tiene dicho nuestro más Alto Tribunal, “las instituciones tienen el carácter que resulta de su naturaleza esencial y no de la observación de meros formalismos”. (p. 192).

Como pudimos observar, pese a las diferentes acepciones desarrolladas en cada rama del derecho, **se sostiene coincidentemente el carácter sancionatorio de la “caducidad”**.

DISTINCIÓN CON OTROS INSTITUTOS.

Soria (2006) distingue el instituto de caducidad, diferenciándolo de otros institutos como la caducidad del procedimiento administrativo, de la pretensión procesal administrativa, la condición resolutoria, la renuncia, la revocación y la anulación, entre otros.

Caducidad del acto administrativo y caducidad del procedimiento administrativo

Prevista en el Artículo 1º inciso e) apartado 9 de la L.P.A., la caducidad procedimental conduce el archivo del expediente por razón del estado de parálisis de unas tramitaciones, atribuible al interesado, una vez transcurrido un lapso de noventa días (mediando previa notificación por el órgano responsable de las actuaciones). El abandono por el interesado del curso de las actuaciones permite a la autoridad declarar (de oficio) la finalización de los procedimientos. No se trata, pues, de una medida extintiva de posiciones jurídicas materiales (derechos o intereses) sino que afecta el status procedimental de uno o más interesados (aunque ello puede repercutir en aquellas posiciones subjetivas). Es así como la caducidad del procedimiento no obsta que el interesado reinicie su petición incoando otro trámite. He aquí algunas de las claras diferencias que presenta con la caducidad del Artículo 21 de la L.P.A. De un lado, esta última incide sobre un acto administrativo y, del otro, ella denota la privación del ejercicio de derechos o intereses sustanciales.

Caducidad de la pretensión procesal administrativa

Es por principio la consecuencia jurídica de la imposición legal de un plazo fatal y perentorio para la interposición de cierto tipo de pretensiones (básicamente las impugnativas de actos y reglamentos) que no da lugar a rehabilitación, e impide la prosecución del proceso. No es una sanción por incumplimiento de un deber frente a la Administración o a un tercero, sino la privación de una facultad (la articulación de la pretensión) por no satisfacer oportunamente una carga procesal. Tal, el régimen que en el orden nacional consagra la L.P.A. en su Artículo 25.

Caducidad y condición resolutoria

Supuesta la legalidad de la introducción de cláusulas accesorias, condicionales o modales, a los actos o contratos administrativos, es claro que la condición resolutoria provoca la extinción de una situación jurídica subjetiva por el acaecimiento de dicho evento. Ahora bien, la necesidad de declaración expresa de la caducidad marca una de las diferencias principales con la condición resolutoria en cuya virtud el acto originario puede extinguirse de pleno derecho o por la mera realización del evento condicionante. Ello, lógicamente, es aplicable a la figura de Artículo 21 de la L.P.A., no así a la caducidad decadencia. Por otra

parte, el supuesto generador de la caducidad está dado por el incumplimiento grave y esencial de obligaciones o prestaciones a cargo del particular. En tanto que la condición resolutoria implica subordinar la extinción del derecho nacido del acto o del contrato, no ya a un incumplimiento o a una pérdida de condiciones subjetivas, sino a un acontecimiento futuro e incierto.

Caducidad y renuncia

Bien es cierto que la caducidad-decadencia, por la dejación que supone, se asimila a la renuncia tácita, a la voluntaria declinación del ejercicio del derecho. Mas, como la renuncia no se presume y, además, puede ser retractada parece impropio equiparar ambas figuras. Por otra parte, la renuncia de un derecho nada tiene que ver con el supuesto que regula el Artículo 21 de la L.P.A.

Caducidad y revocación

En la L.P.A. se distingue perfectamente entre revocación, como extinción del acto por motivos de oportunidad, mérito o conveniencia o por motivos de legalidad (Artículos 17 y 18, L.P.A.) y la caducidad, que se basa en el incumplimiento –grave y de condiciones esenciales– atribuible al interesado (Artículo 21). La revocación por inoportunidad se origina en la inexistencia actual de las razones de interés público que justificaron la sanción del acto y que justificarían la subsistencia de sus efectos. Se basa en la incompatibilidad del acto con las nuevas circunstancias valoradas por la Administración. En modo alguno se vincula con las infracciones o incumplimientos atribuibles al beneficiario del acto extinguido. Y la revocación por ilegitimidad (o anulación administrativa) actúa para extinguir un acto por los vicios de legalidad que lo afectaron al tiempo de su emisión. Con todo, en algunas legislaciones sectoriales se utiliza el vocablo revocación para referirse a la caducidad-sanción.

Caducidad y anulación

La caducidad supone la existencia de un acto legítimo a extinguir. No tiene en mira un acto inválido, pues allí la figura aplicable para retirarlo del orden jurídico es la revocación por ilegitimidad (Artículos 14, 17 y conchs. L.P.A.). Las situaciones jurídicas que emergen de un acto cuya caducidad se declara, tienen el respaldo de un acto-título perfecto o regular. Supuesta la validez del acto que acordó o autorizó la actividad o los derechos, con la declaración de caducidad el órgano administrativo suprime esos efectos porque el titular de tales bienes jurídicos ha incurrido en conductas (actuaciones u omisiones) disfuncionales. Por lo demás, la caducidad priva de eficacia a un acto administrativo hacia el futuro, no lo extingue retroactivamente.

Caducidad y retiro

El retiro es el modo de extinción de un acto (cualquiera sea su motivación) antes de que adquiera eficacia por medio de la publicación o notificación, según correspondiere. Obviamente, la diferencia con la caducidad es clara; porque ésta viene a tener cabida cuando el acto ha surtido –y surte– sus efectos. Y, como vimos también, esta modalidad supone la legitimidad del acto extinguido.

Caducidad y rescate

Se ha calificado el rescate como el acto por el cual se dispone la reorganización de un servicio público, por razones de interés general, extinguiendo o suspendiendo la ejecución de un contrato de concesión u otro acto o contrato administrativo que otorgue la explotación de un servicio público a título no precario, antes del vencimiento de su plazo, asumiendo la Administración concedente la prestación de dicho servicio.

Con la caducidad son varios los aspectos que permiten distinguirlo. En primer lugar, no se restringe a los servicios públicos; expande su campo de aplicación a las autorizaciones, habilitaciones, licencias y permisos, así como a otro tipo de concesiones (v.gr. de bienes del dominio público). En segundo lugar, el rescate carece de la connotación sancionatoria que posee la caducidad. En tercer lugar, en el rescate la Administración asume o reasume la actividad prestacional, cosa que no ocurre con el desempeño extinguido a causa de una declaración de caducidad.

Caducidad y rescisión o resolución

Distinguir la caducidad de la rescisión es un poco más complejo, porque los motivos de procedencia de ambas son similares y equivalentes. Lógicamente una primera distinción a formular surge del campo de aplicación de ambas figuras, más amplio en la caducidad. Así, tratándose de un vínculo emergente de un acto administrativo y no de un contrato (por más que proyecte una cierta reciprocidad de consecuencias o genere obligaciones para la Administración y el destinatario directo del acto) sólo se aplica la caducidad y no la rescisión o resolución, que únicamente juega en el campo contractual. Esto marca una distinción con la caducidad. Ahora bien, la inversa no es siempre necesaria porque, si bien hay regulaciones de concesiones de servicios públicos que califican a la sanción por incumplimiento del prestatario como rescisión o resolución del contrato, otras, en cambio, utilizan la figura de la caducidad.

NOTAS SALIENTES DE LA FIGURA

Para continuar con la delimitación conceptual de la figura de la caducidad-sanción, prevista en el Artículo 21 de la L.P.A., Soria (2006) a través de las múltiples clasificaciones que han sido aplicadas a los actos administrativos, ilustra sus contornos jurídicos:

- a) Es un *acto administrativo*, emanado de la administración activa.
- b) Ha de ser siempre *expreso*, en el sentido de no poder derivar del silencio o inactividad formal administrativa.
- c) Es, por lo demás, un *acto unilateral*, aun cuando proyecte sus consecuencias al seno de un vínculo bilateral.
- d) Es un *acto de alcance particular*, no obstante que pueda afectar a una cantidad de destinatarios.
- e) Opera sobre actos válidos, de contenido ampliativo o favorable, cuyas consecuencias jurídicas extingue.
- f) Es un *acto constitutivo*, como opuesto al declarativo, porque extingue una relación o una situación jurídica, no se limita a acreditar su cesación o vigencia (como una certificación).
- g) Es un *acto resolutorio* o *definitivo* a los fines de su impugnabilidad. En cambio, la intimación o constitución en mora, así como el otorgamiento de un plazo suplementario para cumplir lo debido, diligencia reglada como trámite esencial en el Artículo 21 de la L.P.A., en principio, tiene carácter instrumental.
- h) Es un *acto de gravamen* o limitativo, en cuanto provoca una pérdida o afectación en la esfera jurídica del destinatario de la medida que la expresa. Así pues incide negativamente en la esfera jurídica del destinatario.
- i) Por otra parte, como *acto sancionatorio*, se encuentra influido por una serie de principios estructurantes. Si bien, ni las normas generales del ordenamiento ni la experiencia jurídica tornan claramente imperativo en nuestra materia el principio de *tipicidad*, la caducidad presupone la *responsabilidad o culpabilidad* del destinatario del acto. Junto con ello, en su aplicación, la Administración debe observar el principio de la *proporcionalidad*, por lo que le será exigible verificar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada, considerándose el factor subjetivo, la reiteración, la naturaleza de los perjuicios ocasionados, la implicación con el interés general y otros factores circunstanciales.
- j) Por lo demás, tiene cabida para sancionar *incumplimientos graves* o esenciales del titular de la licencia, autorización, habilitación, permiso o concesión.
- k) Para su plena operativa, requiere la *constitución en mora* del incumplidor y la concesión a éste de *un plazo suplementario* para que supere el incumplimiento.

LA CADUCIDAD Y ALGUNAS REGULACIONES EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS GENERALES

Como hemos dicho, la L.P.A. ha previsto la caducidad en el Artículo 21. El precepto dispone lo siguiente: “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”.

Solución similar en la L.P.A. de Córdoba (Artículo 112), Chaco (Artículo 127), Catamarca (Artículo 36), Tucumán (Artículo 55), San Juan (Artículo 21); La Rioja (Artículo 99 y sigs.); Corrientes (Artículo 165); Salta (Artículo 99 y sigs.); Mendoza (Artículo 102 y sigs.) entre otras.

En la Provincia de Buenos Aires, el Artículo 119 de la L.P.A. prescribe: “Se producirá la caducidad del acto administrativo, cuando habiendo sido impuestas por el mismo determinadas condiciones que debe cumplir el beneficiario, éste no las satisface dentro del plazo fijado y previa interpelación para que lo haga dentro del plazo adicional y perentorio de diez días”.

El Artículo 21 de la L.P.A. de la Ciudad de Buenos Aires, el D.N.U. N° 1.510 dispone: “La Administración podrá declarar unilateralmente la caducidad de un acto administrativo cuando el interesado no cumpliera las condiciones o prestaciones estipuladas, previa constitución en mora y concesión de un plazo suplementario razonable al efecto”.

Este texto mejora la redacción de su fuente nacional porque, por una parte, alude a “condiciones o prestaciones” precisando el sentido del instituto. Y, por la otra, no reduce las obligaciones incumplidas a aquellas fijadas en el acto caducado. Con lo que, los incumplimientos graves sancionados por la Administración pueden tener origen en normas legales o reglamentarias o en otro tipo de estipulaciones no necesariamente consignadas en el acto administrativo extinguido.

Una norma más rica en contenidos está prevista en la Ley de Procedimiento Administrativo de La Pampa, Ley N° 951, inspirada por el Profesor Miguel S. Marienhoff.

Primeramente, en el Artículo 84 se habilita la declaración unilateral de caducidad del acto administrativo frente al incumplimiento *imputable* de las obligaciones a cargo del interesado. Por otro lado, en lo atinente a la exigibilidad de la constitución en mora junto con la concesión de un plazo suplementario, la norma aclara que: “Si en el acto administrativo o en el contrato se hubiere establecido expresamente que el mero vencimiento del respectivo término produce la mora del administrado, la caducidad podrá declararse directamente sin previa intimación de cumplimiento al administrado”.

A su vez, la L.P.A. de Neuquén, Ley N° 1.284, ha previsto la caducidad en el Artículo 86. Allí se la establece por “incumplimiento grave de obligaciones esenciales impuestas por el ordenamiento jurídico en razón del acto” y que sea “imputable a dolo o culpa del interesado”. Hay una técnica más depurada para delimitar la conducta susceptible de sanción por medio de la caducidad.

Además, de acuerdo con esta norma si el incumplimiento no revistiese gravedad, la Administración deberá acudir a los medios de coerción directa

previstos en el ordenamiento, y de persistir en el incumplimiento, “podrá declararse la caducidad”, dispone la norma. También en casos de urgencia o necesidad, se habilita expresamente a la Administración a decretar la suspensión de la ejecución del acto (pasible de caducidad) hasta tanto se resuelva definitivamente el procedimiento generado a partir del emplazamiento al interesado para que presente su descargo.

ELEMENTOS JURÍDICOS DE LA DECLARACIÓN DE CADUCIDAD

Soria (2006) continúa con su análisis del instituto, describiendo sus elementos jurídicos, en los siguientes términos.

1. Subjetivos

El Artículo 21 de la L.P.A. dice “la Administración podrá declarar” con lo que es claro que el órgano competente puede decidir y disponer (Artículo 12, L.P.A.) el acto de caducidad. La autoridad administrativa tiene un margen de apreciación que está reforzado en el texto al consignar el vocablo “*podrá*”.

2. Objetivos

a. ¿Qué es lo que dispone el acto de caducidad-sanción? ¿Sobre qué bienes jurídicos recae? ¿Y en cuáles supuestos típicos procede? Ciertamente dispone una medida extintiva, con el efecto de gravamen, por incumplimientos o inejecuciones de deberes o cargas, impuestas en el interés de la Administración, de terceros (v.gr. usuarios) o del propio incumplidor.

Además, actúa sobre las consecuencias jurídicas de actos favorables o ampliativos generadores de relaciones jurídico administrativas, aún de sesgo bilateral, o bien sobre las consecuencias de vínculos contractuales, o sobre títulos de atribución exigidos para el ejercicio de derechos o para la delegación de cometidos de preferente interés público.

De allí que el campo de aplicación más corriente esté conformado por:

- * Las relaciones de fomento.
- * Las concesiones de uso de bienes del dominio estatal.
- * Las licencias o autorizaciones urbanísticas.
- * Las autorizaciones de funcionamiento.
- * Las habilitaciones.
- * Las concesiones y licencias de servicios públicos.
- * Excepcionalmente, supuesto que en estos vínculos anteriores no se refleje en forma cabal, en relaciones especiales de sujeción.

b. El presupuesto objetivo o material de la declaración de caducidad se afina en el incumplimiento de obligaciones, prestaciones o condiciones *esenciales*, impuestas por las normas de aplicación o fijadas en el propio acto cuyos efectos

se extinguen. Trátase, pues, de una transgresión u omisión *injustificada* (culpable, *lato sensu*), en rubros principales o definitorios para la Administración (v.gr. pago del canon por la concesión de uso del bien), atribuible o imputable a la persona que ha de ser desalojada de su situación subjetiva.

c. Acotemos algo más sobre el contenido principal del acto de caducidad. En primer lugar, ya se ha dicho que incide sobre la subsistencia de un bien jurídico de la persona vinculada con la Administración en el marco de una relación jurídico administrativa, que puede tener implicación bilateral (aunque no necesariamente generar prestaciones recíprocas y fluyentes de una parte a favor de la otra). Y puede hacerlo sobre esta situación subjetiva *in totum* o sobre algún aspecto de ella.

d. El Artículo 21 de la L.P.A. apunta a la declaración de caducidad de un acto administrativo cuando el interesado no cumpliera las condiciones fijadas en el mismo. ¿Qué quiere decirse con la expresión “*condiciones fijadas*”? Gordillo apunta que el enunciado hace referencia a las obligaciones que el acto imponga al particular destinatario.

Al respecto, es atendible superar una inteligencia meramente literal o estrecha en la interpretación del precepto. Es lógico sostener que, independientemente de lo dispuesto en el acto cuyos efectos sean extinguidos o declarados caducos, las condiciones u obligaciones referidas puedan ser tanto las determinadas en él, cuanto aquellas otras que resulten de la aplicación de normas superiores o correlacionadas con dicho acto (v.gr. leyes, reglamentos, pliegos, contratos, etc.). Más aún, esto último ocurrirá las más de las veces.

En fin, lo importante es tener presente que, con mayor o menor laxitud, las causales de caducidad han de estar objetivadas en una norma preexistente al acto extinguido (ley, reglamento, pliego de bases y condiciones, contrato, según el caso). O, a lo sumo, en el mismo acto de otorgamiento del derecho o beneficio otorgado. Pero siempre antes del incumplimiento que la Administración pretenda invocar a los fines de la declaración de caducidad.

e. Porque involucra el ejercicio de una potestad pública, en la declaración de caducidad, la Administración debe observar los requisitos de proporcionalidad y razonabilidad.

f. Reconocerle a la Administración un cierto margen de maniobra para apreciar la razonabilidad de la medida, no sólo protege los derechos subjetivos de quienes han accedido a una autorización, licencia o concesión. También comulga con la satisfacción de los intereses generales. En esta misma línea de razonamiento, la Procuración del Tesoro de la Nación ha sostenido que la Administración tiene la potestad de valorar las circunstancias y motivaciones que invocara el interesado para verificar si hay razones justificativas del incumplimiento (P.T.N., *Dictámenes*, 148: 204, de fecha 6-03-79).

Todo ello inhibe la automaticidad en la solución legal o en la aplicación de la sanción de caducidad.

REQUISITOS DE LA DECLARACIÓN DE CADUCIDAD

Farías y Anda (1993) expresan que “conforme a la economía de la ley nacional de Procedimientos Administrativos, el acto administrativo que declara la caducidad debe ajustarse a los requisitos específicos del art. 21 y además a los requisitos genéricos de todos los actos administrativos (art. 7° LNPA, entre otros motivación suficiente), por lo cual se impone su nulidad (art. 14 LNPA) y el deber de su revocación (art. 17 LNPA), cuando no se cumple tales requisitos”. (p.1547).

Requisitos específicos

Son requisitos para la procedencia de la caducidad del acto administrativo, los siguientes:

1) Incumplimiento. Además de la mera configuración objetiva del incumplimiento material doloso o culposo de las obligaciones a cargo del administrado, es menester la concurrencia de dos recaudos específicos instituidos por el artículo 21 de la LNPA: previa constitución en mora y otorgamiento de un plazo suplementario razonable.

2) Mora. La constitución en mora es un recaudo formal previo que debe ser observado, por imperio de lo dispuesto en el art. 21 de la LNPA. Debe acreditarse el atraso imputable al administrado en el cumplimiento de las “obligaciones condicionantes”.

La interpelación al cumplimiento (requerimiento) viene a ser el mecanismo constitutivo de la mora. Además, para que la mora adquiera relevancia jurídica, es indispensable que dicha interpelación haya sido, entre otras condiciones, “categórica y oportuna”.

Debe existir constancia de que, con “ulterioridad” al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación, ha mediado por parte de la Administración, interpelación fehaciente y circunstanciada, tendiente a obtener el cumplimiento integral de las obligaciones a su cargo, y como mecanismo constitutivo o integrativo de la mora. Sin ella, la sanción de caducidad no puede aplicarse, y de habiéndola aplicado, en su caso, debe ser revocada por ilegítima, ya que no se ajusta a la ley.

Además, la interpelación constitutiva de la mora ha sido consagrada en la ley como una forma de asegurar el debido proceso legal, ya que durante el término de la conminación se posibilita al administrado exponer los motivos de “fuerza mayor” o “ajenos a su voluntad”, que le hubieran impedido cumplir en término con las obligaciones asumidas. Puede que existan causales excluyentes de la culpabilidad en el incumplimiento y que, como tal, obstan el ejercicio de la competencia rescisoria, como condición sustancial.

En torno a la observancia de este recaudo se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Hermes Francisco, Borgo c/ Junta Nacional de Granos” (C.F.C.A. Sala IV, sentencia del 19-06-84; C.S.J.N. Fallos 308:108,

sentencia del 13-02-86). La falta de este requerimiento, a juicio de la Corte, determinó la nulidad del acto por el vicio de violación de la ley (Artículo 14 inc. b, L.P.A.).

Las disposiciones que regulan las moratorias o los planes de facilidades de pago o los convenios de pago de deudas impositivas en cuotas, suelen encadenar una caducidad automática al vencimiento impago de una o más cuotas de los planes que suscriben los contribuyentes deudores o dar el carácter de condición resolutoria a ciertos incumplimientos de quienes se acogieron a dichos planes.

3) Plazos vencidos. También hay que observar el segundo recaudo previsto en el art. 21 de la LNPA, por el que se otorga un plazo “suplementario razonable”, plazo éste que guarda continuidad con el plazo “principal” y debe ser fijado acorde con la magnitud de la obra, servicio o prestación, y con los inconvenientes que deba superar el administrado para concluir con las ejecuciones a su cargo.

Los plazos –principal o básico y suplementario- fijados para el cumplimiento de las obligaciones, tienen que haber nacido (no estar pendientes de condición o modo) y estar vencidos.

Si el primer plazo, plazo básico, principal o de ejecución, no ha nacido, no hay caducidad posible. En efecto, si, por ejemplo, la propia resolución administrativa indica que el plazo se computará a partir de la aprobación de determinada documentación, el nacimiento del plazo está supeditado a una condición suspensiva, y recién operada ésta se podrá iniciar el cómputo.

Si el plazo de aprobación de documentación o de ejecución de la prestación no está fijado ni explícita ni implícitamente, mal podrá decirse que venció el plazo, más aún cuando no se hubiere cumplido el tiempo razonable – ni legal ni prudencial- para la ejecución de las obligaciones asumidas por el administrado.

La caducidad no puede ser aplicada con una finalidad “expropiatoria”, para privar a los administrados de los derechos legítimos perfectos, irrevocables, que se han incorporado a su propiedad. Sólo es viable cuando las obligaciones a cumplir por el administrado son condición “previa” del nacimiento de los efectos del acto, pero no para extinguir actos perfectos, que sólo están suspendidos en su ejercicio hasta el cumplimiento de las obligaciones a cargo de la Administración Pública e incluso de otras entidades públicas, que son quienes deben realizar las gestiones que en el acto figuran como condicionantes de su ejercicio.

4) Declaración expresa. De acuerdo con el art. 21 LNPA, es necesario que se declare la caducidad, ya que esta no se opera “ope legis”, sino en virtud de una declaración que tiene valor constitutivo, esto es que la realización por el particular de su obligación, después del transcurso del plazo suplementario acordado por la Administración y antes que se haya dictado la resolución, impide a la Administración extinguir el acto por dicha causal.

CADUCIDAD DE PLANES DE FACILIDADES DE PAGO COMO SANCIÓN. POSICIONES DOCTRINARIAS

COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN. DISPOSICIONES DE LA LEY 11.683

Antes de exponer los argumentos de quienes sostienen que la caducidad de planes de facilidades de pago tiene carácter sancionatorio y, por lo tanto, encuadra en la figura prevista en el artículo 21 de la L.P.A. y le son aplicables las definiciones vertidas anteriormente, repasaremos las disposiciones de la Ley 11.683 relacionadas con la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

El artículo 144 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998) establece que:

“El Tribunal Fiscal de la Nación creado por la Ley N° 15.265 entenderá en los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones que aplicare la Dirección General Impositiva dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos en ejercicio de los poderes fiscales que le acuerda el Título I de la presente ley y en el recurso de amparo establecido en este Título...”

Por su parte, el artículo 159 de la citada ley dispone que:

“El Tribunal Fiscal será competente para conocer:

...

b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que impongan multas superiores de dos mil quinientos pesos (\$2.500) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto.”

Conforme el artículo 165 de la ley 11.683, *“Serán apelables ante el Tribunal Fiscal de la Nación las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva o impongan sanción, cuando las obligaciones de pago excedan la suma que al efecto establece el artículo 159 (...).”*

Rivero (2005) expresa que “la norma del actual artículo 159 de la Ley de Procedimientos Fiscales tiene origen remoto en el artículo 12 la Ley N° 15.265, de creación del Tribunal Fiscal, el cual, desde su vigencia original, ha tenido un claro sentido de amplitud” (p. 66).

En tal sentido, la autora indaga acerca del fin perseguido por el legislador al habilitar la competencia del Tribunal Fiscal, y afirma que no tuvo intenciones de limitarla.

Las notas de elevación del Poder Ejecutivo Nacional que acompañaron el proyecto de la ley informaban ya que este órgano fue proyectado como:

“...la tentativa más seria efectuada hasta el presente para ofrecer garantías efectivas en el contencioso tributario nacional, desprendiéndose, de tal manera, el Poder Ejecutivo Nacional, de una parte de los poderes que le confería el anterior texto de la Ley N° 11.683, delegando en un órgano jurisdiccional independiente la decisión final... llamado a intervenir en controversias de carácter tributario... lo cual constituye un avance considerable en la organización de un régimen eficaz de amparo para el contribuyente o responsable de las obligaciones fiscales...”.

Por su parte, el miembro informante de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación (Dr. Ferreyra), en oportunidad de fundar el proyecto de ley de creación, sostuvo que:

“...es propósito de la comisión hacer desaparecer esa aberración jurídica que aún subsiste en la Ley 11.683, de que en la discusión de estas cuestiones fiscales en el ámbito administrativo, los funcionarios de la Dirección General Impositiva sean a la vez jueces y parte en las decisiones de los problemas que les plantean los contribuyentes...”.

Más específicamente aún, el miembro informante de la Cámara Baja afirmó enfáticamente la intención legislativa en el aspecto tratado, al señalar que:

“en esta materia de las sanciones aplicadas por la Dirección General Impositiva a que se refiere el inciso 2) del artículo 12 conviene hacer una aclaración: las sanciones no se circunscriben exclusivamente a las multas, sino también a otro género de penalidades, como ser el comiso, clausura de locales, negativa a entregar estampillas fiscales, etcétera...”.

¿Pero, qué quiso decir el legislador cuando incluye la palabra etcétera?

Para Rivero (2005) “la amplitud aparece nítida; además, porque la palabra etcétera con la que se continúa la enumeración de las cosas iguales enunciadas anteriormente, permite reafirmar que el Congreso que sancionó la Ley de Creación del Tribunal Fiscal, no tuvo intenciones de limitar competencia del mismo. De la intención amplia que tuvo en esa oportunidad, se infiere que las sanciones impugnables ante el Tribunal Fiscal, no son sólo aquéllas que materializan la exigencia del pago de una suma de dinero. También están incluidas las penas por ilicitudes que afectan derechos patrimoniales distintos del de la libertad.

La autora asegura “...que la competencia del Tribunal Fiscal en materia de apelación de sanciones es amplia y abarca, como lo dice claramente el texto legal, a todas las “*otras sanciones*” aplicadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, salvo los supuestos expresamente vedados por sus propias disposiciones o en otros cuerpos normativos” (p. 68).

Luego de analizar las disposiciones de la ley 11.683, concluye en relación al tema que nos ocupa que “la declaración de caducidad de los planes de facilidad de pago, (...) constituye una sanción. Y es así, porque sus efectos implican la

pérdida de beneficios o agravan la situación del deudor, más allá de lo que podría reconocerse como una mera reparación.” (p. 64).

Por su parte, Forcada y Galli (1999) afirman “que el legislador ha contemplado en el inciso b) del artículo 159 de la ley 11.683 dos supuestos en los cuales queda habilitada la competencia del tribunal: multas superiores a determinado importe y sanciones de otro tipo” (p. 2326).

Asimismo, los mencionados autores se preguntan cuáles podrían ser esas otras sanciones diferentes de la multa que podría aplicar el organismo recaudador.

Continúan afirmando que un rápido estudio sobre la actual legislación en materia tributaria permite avizorar –como bien ponen de resalto algunos pronunciamientos- que las multas previstas por la ley de procedimiento tributario están comprendidas expresamente dentro del término “multas” del referido inciso como habilitante de la competencia del Tribunal Fiscal. Por otro lado, las demás sanciones previstas por el ordenamiento fiscal –clausura y arresto por quebrantamiento de la clausura- y por la ley penal tributaria –prisión- no resultan revisables por imperativo legal en la esfera de dicho organismo jurisdiccional administrativo.

Lo expuesto llevaría a admitir, según Forcada y Galli, que la referida distinción ensayada por el legislador resulta en definitiva superflua y carente de sentido práctico, lo que merece un enfático rechazo, puesto que la inconsecuencia o falta de previsión jamás se supone en el legislador (Fallos 304:794; 306:721 y 307:518, entre otros).

No debe olvidarse que la hermenéutica de la ley debe integrarse a su espíritu, a sus fines, al conjunto armónico del ordenamiento jurídico y a los principios fundamentales del derecho en el grado y jerarquía en que éstos son valorados por el todo normativo, cuando la inteligencia de un precepto basada exclusivamente en la literalidad de uno de sus textos conduzca a resultados que no armonicen con los principios axiológicos, arribe a conclusiones reñidas con las circunstancias singulares del caso o a consecuencias notoriamente disvaliosas (Fallos 302:1284; 312:1614, entre otros).

En tal sentido estos autores, como Rivero, indagan acerca del fin perseguido por el legislador al habilitar la competencia del Tribunal Fiscal en los casos de “sanciones de otro tipo” y vinculan tal conclusión con el restante ordenamiento jurídico considerando a éste como un todo.

En primer lugar, advierten que el fin perseguido con la creación del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante el dictado de la ley 15.265 (IMPUESTOS, t. 1960-2), consistió en erigir a dicho tribunal como una garantía fundamental en favor del derecho de propiedad de los contribuyentes y una barrera contra los posibles excesos en que pudieran incurrir los entes recaudadores.

Dicho loable objetivo adquiere trascendencia hoy en día, al incluirse en el nuevo art. 75, inc. 22 de la Constitución Nacional al Pacto de San José de Costa Rica, como ley de jerarquía constitucional. Su art. 8° prescribe que “...toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo

razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley... para la determinación... de sus obligaciones... de orden fiscal...”

Igual importancia adquiere el art. 28 de la Carta Magna que consagra el principio de la razonabilidad de los actos de gobierno. Dicha garantía ha sido receptada expresamente por la ley de procedimientos administrativos (de aplicación supletoria en materia tributaria) al consagrar en su art. 3° (inc. f, pto. 3) el derecho a una decisión fundada.

Concluyen que “el contexto descripto permite evaluar en su justa dimensión el fin que el legislador previó, al establecer en el inc. b) del art. 159, los supuestos habilitantes de la competencia del Tribunal Fiscal, cual fue, conferir al contribuyente afectado por un acto de naturaleza sancionatoria con características diferentes a las multas la máxima garantía que el ordenamiento administrativo confiere en materia tributaria. Esto es que la apelación a dicho órgano suspende la ejecución del acto administrativo” (p. 2327).

APLICACIÓN SUPLETORIA DE LA LEY 19.549 EN MATERIA DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

El art. 116 de la ley 11.683, textualmente establece “en todo lo no previsto en este título serán de aplicación supletoria la legislación que regula los procedimientos administrativos y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación”.

Farías y Anda (1993) expresan que “dado el vacío normativo que ostenta la ley procedimental tributaria en materia de caducidad, para estimar la legalidad de las disposiciones que reglamentan la caducidad en materia de derecho procesal tributario, es menester efectuar un reenvío a la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549.

Por una elemental razón de jerarquía normativa las disposiciones de un decreto gubernamental o de una resolución general reglamentaria, no puede derogar la preceptiva establecida en una ley, so pena de atentar contra el principio de legalidad y el de división de los Poderes. Normas del Ejecutivo no pueden tener sustancia legislativa, ya que las mismas pueden ser reprochadas de inconstitucionalidad. (p. 1548).

De lo expuesto Farías y Anda (1993) coligen:

“La expresa referencia a la sanción de caducidad automática incluida en los decretos periódicos que han habilitado la vigencia del art. 111 ley 11.683, (..) no legitima la aplicación sin más de la mora automática en el derecho público, ya que una pretendida interpretación textual o gramatical de la norma, colisiona con el resto del sistema normativo aplicable al caso –art. 21LNPA-, derivando su reivindicación en una nulidad absoluta.

La pirámide normativa de indudable pertinencia para una dilucidación razonable de los problemas aparejados por el instituto de la caducidad en el

derecho público y con referencia puntual al tema que estamos considerando, se construye así: en un primer peldaño, el orden de prelación indica que hay que atender a las disposiciones contenidas en las leyes 11.683 (art. 112, sobre aplicación supletoria) y 19.549 (art. 21, requisitos de la declaración de caducidad). En un nivel ulterior y con subordinación a las prescripciones contenidas en las respectivas leyes, los decretos y las resoluciones generales reglamentarias del organismo recaudador, que obviamente no pueden derogar o alterar las prescripciones contenidas en las leyes aplicables al caso.

De la forma diseñada precedentemente entendemos que el orden jurídico no se lesiona y se atienden razonablemente tanto los derechos de los administrados, que deben ser sancionados, si una vez intimados y en un plazo razonable no cumplen con sus obligaciones, como las facultades del Estado que debe obrar en resguardo de sus prerrogativas, siempre y cuando sean ejercidas conforme a derecho". (p. 1549).

NATURALEZA SANCIONATORIA DE LA CADUCIDAD DE UN PLAN DE PAGOS

Forcada y Galli (1999) exponen que "...los regímenes de facilidades de pago toleran cierta mora, a la cual se le asignan las consecuencias normales del pago fuera del plazo pero, superado dicho nivel de tolerancia, las consecuencias de la mora se transforman en una auténtica sanción, que importa la pérdida de los beneficios del acogimiento con el consiguiente decaimiento del respectivo plan.

La caducidad así entendida, cuyas liquidaciones administrativas llegan en algunos casos a duplicar e incluso a triplicar los montos por los que se acogiera el contribuyente, constituye una medida típicamente sancionatoria, reuniendo en sí todos los elementos que la erige en una pena.

Dicha sanción, por estar contemplada expresamente en la ley, y constituir un mecanismo creado para la autotutela estatal respecto del normal ingreso de los tributos, debe ser incluida dentro de las denominadas "sanciones penales administrativas", no obstante carecer de la estructura jurídica propia de estas normas.(p. 2329).

Continúan afirmando que "la caducidad del plan no constituye, como sostienen algunos precedentes jurisprudenciales, la consecuencia ordinaria de la mora puesto que dicha "consecuencia ordinaria" debería ser el cobro de intereses por el plazo en que se atrasó el contribuyente en sus pagos, cuestión muy distinta a la caducidad del régimen, que debe funcionar sólo cuando la falta de pago total o parcial de alguna de las cuotas supere los límites temporales de tolerancia fijado en la norma; cuando dicha falta le sea reprochable al infractor y cuando la inobservancia legal atente contra el bien jurídico que el instituto de la caducidad pretende erradicar, lo que exige, además, el debido examen sobre la razonabilidad de la decisión.

Asimismo expresan que la desproporción existente entre el incumplimiento de la norma y la consecuencia que el mismo acarrea, así como la imposibilidad de realizar un descargo previo al dictado de la caducidad confirman estar en presencia de una sanción que tan solo busca infligir un menoscabo en el patrimonio del sujeto autor de la violación con independencia del daño causado. (p. 2331).

Consideran que es posible que la confusión respecto de la naturaleza jurídica de la caducidad surja en relación a la forma en que ella se verifica administrativamente debido a que las normas regularizadoras disponen que dichas caducidades operan en forma automática y sin que se requiera una intimación previa, a consecuencia de lo cual el organismo recaudador nunca da la posibilidad de una intervención o descargo previo por parte del contribuyente, ni siquiera dicta un acto declarando caduco el plan, sino que se limita intimar directamente el saldo liquidado administrativamente, manifestando que es la consecuencia de que el plan de pagos se encuentra caduco. En consecuencia, la exteriorización del acto administrativo estará dado por una simple intimación de pago de los tributos incluidos en la moratoria (descontadas las cuotas abonadas en la misma). Dicho acto, en su aspecto formal no se asemeja a una determinación de oficio ni a una sanción, causales éstas que posibilitarían la apertura del recurso jurisdiccional ante el Tributo Fiscal. (p. 2332).

Forcada y Galli (1999) concluyen:

Esta imposibilidad de descargo previo y de un proceso posterior que enerve los efectos ejecutorios del acto administrativo no puede hacer desaparecer los matices sancionatorios del acto, puesto que el procedimiento, aun cuando esté previsto por la ley, nunca podría calificar la naturaleza de los hechos sino que, por el contrario, la naturaleza de estos últimos exigirá el adecuado procedimiento.

Estas deficiencias en el procedimiento legal no hacen más que acusar nuevos males a los contribuyentes que agravan las sanciones de fondo, dado que con ellas se atenta contra otro derecho de los individuos, que además funciona como garantía del resto; el de “adecuada defensa en juicio”.

Si aún alguna duda cabe respecto de la naturaleza sancionatoria de la caducidad de un plan de facilidades de pago y su posibilidad de recurrir la decisión ante el Tribunal Fiscal, ésta debe imponerse por obra de una “interpretación consecuencialista” de las normas a que están obligados los jueces. Según ella, la tarea de razonamiento del magistrado debe atender a las consecuencias que normalmente derivan de sus fallos (CSJN, “Entidad Binacional Yacyreta c. Provincia de Misiones”, del 19 de mayo de 1992, Fallos 315:992) y de los criterios de interpretación que se utilicen (CSJN, “Canadá, Alejandro”, del 23 de octubre de 1994), para determinar la razonabilidad de la decisión adoptada (CSJN, “Gambetta, A.”, Fallos 312:168), y evitar así, soluciones disvaliosas (CSJN, “Badín, Rubén y otros c. Provincia de Buenos Aires”, del 7 de agosto de 1997).

En dicho sentido ya se han resaltado las graves consecuencias económicas que para los administrados genera el dictado de la caducidad de un plan de pagos, a lo que cabe agregar las muchas complicaciones procesales que su impugnación genera y que atentan contra el adecuado acceso a la justicia. (p 2332).

Por su parte y en la misma tesitura, los autores Litvak, J., Sánchez, A. y Litvak, E. (2003), expresan:

La declaración de la caducidad o el decaimiento de un derecho o beneficio constituye una típica consecuencia sancionatoria producida por el incumplimiento de un comportamiento obligatorio por una norma para quien ya está sometido a sus regulaciones (un deber). Se trata de una medida que implica la pérdida de un derecho reconocida, en razón de una conducta posterior imputable al sujeto y cuyo resultado implica la extinción de una relación jurídica preexistente que coloca al sujeto en una situación peor que la experimentada antes que aquélla.

En efecto, la declaración de caducidad de los planes de facilidades de pago, por ej., trae aparejado no sólo la propia pérdida del goce de los beneficios o de las facilidades otorgadas, sino también la de los efectos útiles de los actos cumplidos durante su vigencia (pagos), en tanto la mora se retrotrae, la tasa de interés se incrementa y, eventualmente, se pierden beneficios concedidos oportunamente.

En el supuesto del decaimiento de los diferimientos impositivos, por caso, se exige al contribuyente el pago total de los tributos con más los accesorios calculados desde la fecha de vencimiento original de las obligaciones y no desde la fecha en que se produjo el incumplimiento que ocasionó la anulación del beneficio, cuyo devengamiento no se hubiera producido en caso de cumplimiento.

Por ello, y atento a que las consecuencias derivadas de la caducidad exceden lo que constituiría la mera reparación o el reestablecimiento de las cosas al *status quo* ante, no se advierte que existían diferencias ontológicas con las sanciones “retributivas”, represivas y/o punitivas”, en tanto todas constituyen reacciones afflictivas previstas para los casos de incumplimientos cuyos rasgos distintivos resultan comunes.

Así, en el caso de caducidad de los planes de facilidades de pago, podría calificarse como sanción “resarcitoria” del incumplimiento del pago en término al devengamiento de los intereses, e incluso a la pérdida del plazo para el pago de las cuotas siguientes, pero difícilmente pueda calificarse como tal a la caducidad de todos los beneficios otorgados por el plan o el incremento de la tasa de interés.

Estas conclusiones tampoco se ven afectadas por la supuesta “automaticidad” con la que se producen las caducidades dispuestas por las normas reglamentarias.

Al respecto, Gotlib, luego de inclinarse a sostener que los planes de facilidades de pago constituyen “acuerdos transaccionales”, señala que en los contratos administrativos “el más alto Tribunal que ha sostenido que la caducidad ocurre cuando el cocontratante particular ha incurrido en incumplimiento imputable o atribuible de las obligaciones a su cargo (C.S.J.N. Fallos 124:171; 183:116; 224:536), también se ha pronunciado sobre los efectos de la caducidad y ha indicado que pone fin a la ejecución del contrato, extinguiendo la relación contractual, es decir, privando al cocontratante del ejercicio de los derechos que le habían sido conferidos por el contrato”.

“Bajo esta definición, el término caducidad parece incompatible con la suerte de mecanismo automático, en el sentido que prescinde de considerar la culpa del deudor, que prevén varios de los regímenes. Parece, en cambio, más consistente con la existencia de un incumplimiento contractual al que, por ende, se le aplican las reglas de tal que requieren, por ejemplo, la existencia de culpa”. (GOTLIB, Gabriel, “Consecuencias de la naturaleza jurídica de las moratorias” en Rev. de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, setiembre de 2001, pág. 31).

Como ya se expuso, el ente recaudador, por lo general y amparado en la automaticidad de las consecuencias previstas ante la verificación de las condiciones impuestas en los planes, no dispone o declara en forma expresa la caducidad o el decaimiento de los beneficios y se limita a emitir resoluciones que intiman el pago de las obligaciones.

Para Litvak, J., Sánchez, A. y Litvak, E. (2003), este accionar constituye una inadecuada práctica, y advierten que, con carácter previo, el fisco ha materializado una pretensión sin dar la necesaria participación al deudor ni cumplimentar mínimamente con las disposiciones que regulan el procedimiento administrativo. Tales falencias son las que han justificado la nulidad de los actos administrativos que el ente emite a efectos de informar e intimar el pago, a su juicio, con acertado criterio. (p. 144).

Continuando con su exposición, repasan los requisitos esenciales que deben tener los actos administrativos y expresan que “uno de los elementos esenciales que hace a la legitimidad de los actos administrativos es su razonabilidad. Estos deben basarse en una causa legítima y poseer una justificación fundamentada racionalmente. Los actos son insanablemente antijurídicos cuando desconocen las situaciones de hechos reales o pretenden fundarse en una inexistente o cuando carecen de fundamentación jurídica suficiente. Obviamente, la mera invocación de normas jurídicas a las que se remiten no establece su conexión con los hechos de la causa; eso debe demostrarse fehacientemente. (p.144).

“La ausencia de cierta enunciación o explicitación respecto de la existencia de alguna causa valedera que justifique la medida administrativa, conduce a la certeza moral de su inexistencia. En tales condiciones, el acto administrativo deviene arbitrario e inválido” Y esta irregularidad conlleva, necesariamente, la configuración de la causal de “ausencia de resolución fundada” (CNCiv., sala I, 20/02/89, “Soulignac, Marcelo E. c. M.C.B.A.”, DJ, 1990-1-308).

El art. 7° inciso e) de la Ley 19.549 califica a la motivación como un requisito esencial del acto administrativo. Este deberá expresar en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando además, los recaudos indicados en el inciso b) del referido artículo. Es decir, la sustentación del acto en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa.

Como explica Hutchinson, “se exige esta fundamentación como una garantía para los habitantes, que así pueden controlar los actos de los funcionarios y hasta obligarlos a que sus decisiones confirmen, en los hechos, la presunción de verdad que se les atribuye. La fundamentación de los actos es de la esencia de un régimen republicano, en el que el funcionario ejerce su función por delegación de la soberanía que reside originariamente en el pueblo, que tiene derecho a controlar sus actos”. (Hutchinson, T., “Ley nacional de procedimientos administrativos ley 19.549”, t. 1, 2ª reimpresión, págs. 31/32, Ed. Astrea, 1993).

Sigue diciendo el mismo autor que “los antecedentes de hecho y derecho, y esto es precisamente el contenido del elemento causa, la exteriorización del otro elemento esencial: la finalidad. En un segundo análisis, podría afirmarse que el

hecho concreto y real es que la motivación comprende plenamente la causa –y la excede- y le da una mayor relevancia al obligar a describirla y consignarla en el texto del acto administrativo. La distinción estriba en que la causa son los antecedentes antedichos, y la motivación es la obligación de expresar, consignar tales antecedentes en el texto del acto administrativo... A nivel doctrinario se negaba que existiera la obligación genérica de motivar todos los actos administrativos. Para Bielsa, el principio general es la motivación, salvo que no exista necesidad jurídica de ella y que la respectiva exigencia surgiera de una norma expresa o bien de la naturaleza de ciertos actos. La norma expresa que obliga a motivar a todos los actos administrativos, es la que comentamos. Es decir, que la resolución debe consignar el motivo que indujo a dictarla y además que se dan las circunstancias de hecho y de derecho que la justifican.

Este requisito es fundamental para apreciar la legitimidad del pronunciamiento y sirve para determinar si ha existido o no desviación del poder. De manera, pues, que dentro de nuestro ordenamiento positivo no cabe la discusión acerca de si los actos deben ser motivados o no. Este requisito tiene una mayor importancia en los actos realizados en ejercicio de facultades discrecionales, pues solamente la motivación de estos actos permite al juez determinar si son o no irrazonables. La discrecionalidad no es arbitrariedad” (págs. 160/1).

“El contribuyente tiene derecho a una resolución fundada (art. 7° inc. e de la ley 19.549) que ciertamente implica que esta debe ser la conclusión lógica de un examen analítico y de una apreciación crítica de los elementos de prueba. Por tanto, su génesis y elaboración reposa en la lógica, que se manifiesta a través de una construcción que debe conjugar las normas aplicables y el sustento de hecho sobre el cual reposan...” (TFN, sala A, “Marzioni Hnos.”, 18/12/98).

Como correlato positivo de las garantías contenidas en nuestra Carta Magna, el inc. f) del artículo 1° de la Ley 19.549 dispone el “Debido proceso adjetivo”, que comprende:

Derecho a ser oído.

1) De exponer las razones de sus pretensiones y defensa antes de la emisión de actos que se refieren a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente...

Derecho a ofrecer y producir pruebas.

2) De ofrecer prueba y que ella se produzca, si fuere pertinente, dentro del plazo que la administración fije en cada caso, atendiendo a la complejidad del asunto y a la índole de la que deba producirse, debiendo la administración requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva; todo con el contralor de los interesados y sus profesionales, quienes podrán presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio.

Derecho a una decisión fundada

3) Que el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso.

El derecho al debido proceso administrativo se concreta con la posibilidad que se otorga al administrado de ser oído, la posibilidad cierta de ofrecer y producir la prueba que estime conducente para la demostración de su derecho y de recibir una resolución fundada en las evidencias del caso.

Esta garantía, al decir de Dromi, *“...importa en sí mismo un criterio de eficacia administrativa, en tanto asegura un mejor conocimiento de los hechos y una más justa decisión de la Administración; y de eficacia política en vista del legítimo ejercicio del poder con la aprobación de los gobernados...”* (Dromi, R., “Instituciones de derecho administrativo”, págs. 512 y sigtes).

Y como destacó el T.F.N., resulta obvio decir *“que aquel principio, para ser operativo, debe comprender no solo el derecho a ser oído, sino también el reconocimiento de una amplia facultad de ofrecer y producir prueba”* (TFN, sala A, “Marymar S.A.”, 3/9/99).

Por ello, Litvak, J., Sánchez, A. y Litvak, E. (2003) concluyen en que “la ausencia de resoluciones fundadas y explícitas que permitan ejercer la tutela jurisdiccional efectiva, constituye un obrar ilegítimo y contrario a la ley que conlleva, irremediablemente, la nulidad de los actos respectivos”. (p. 147).

ARGUMENTOS PARA CONSIDERAR A LA CADUCIDAD DE PLANES DE FACILIDADES DE PAGO COMO NO SANCIONATORIA. POSTURA DE LA ADMINISTRACIÓN.

Existen posturas doctrinarias que le niegan a la caducidad de planes de facilidades de pago el carácter sancionatorio.

Visca (2010, Separata Técnica N° 5 - AFIP) expresa:

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, 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.

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 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.” (p. 26).

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 para quienes adscriben a esta doctrina el supuesto que aquí se analiza, para quienes sí se encuentra específicamente regulado).

También cabe preguntarse, 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”.

Al efecto, resulta útil definir que se entiende por facultades discrecionales de la administración. Según el Dr. Barraza J.: “*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*”. (Barraza, J., “Las Facultades discrecionales de los órganos administrativos para imponer sanciones y los límites del control judicial a las referidas potestades”, La Ley 1998-D, 671).

Al revisar los distintos regímenes de facilidades de pago, 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 plan.

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).

Visca (2010) expresa que "...el efecto jurídico de la caducidad del plan se produce por imperio de la ley 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 de 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. (p. 24).

Consecuencia de lo expresado anteriormente, este autor considera que tampoco resulta aplicable el requisito de interpelación previa, dispuesto por el art. 21 LPA. (p. 26).

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.

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.

Además, 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.

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.

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).

Contrariamente, al considerar que el decaimiento de un plan de pagos carece de naturaleza sancionatoria, Visca (2010) 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. (p. 28).

Luego, este autor se pregunta ¿el contribuyente ha realizado alguna conducta ilícita o reprochable? Y afirma que "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.” (p. 27).

Otra de las cuestiones que subyacen en este análisis es preguntarse si existe un desmejoramiento de la situación del contribuyente con el acaecimiento de la caducidad del plan. Para Visca (2010) la respuesta es 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).”

Ahora bien, descartando la naturaleza sancionatoria, cabe preguntarse cuál es la verdadera esencia jurídica del instituto.

Muchos precedentes jurisprudenciales sostienen que estamos frente a una suerte de **pacto comisorio** o **condición resolutoria**, aplicando analógicamente las disposiciones del derecho civil en materia contractual. En definitiva, un plan de facilidades de pago resulta un verdadero ‘acuerdo fiscal’.

El Código Civil y Comercial de la Nación establece:

Art. 1088 - Presupuestos de la resolución por cláusula resolutoria implícita. La resolución por cláusula resolutoria implícita exige:

- a) un incumplimiento en los términos del artículo 1084. Si es parcial, debe privar sustancialmente de lo que razonablemente la parte tenía derecho a esperar en razón del contrato;
- b) que el deudor esté en mora;
- c) que el acreedor emplace al deudor, bajo apercibimiento expreso de la resolución total o parcial del contrato, a que cumpla en un plazo no menor de quince días, excepto que de los usos, o de la índole de la prestación, resulte la procedencia de uno menor. La resolución se produce de pleno derecho al vencimiento de dicho plazo. Dicho requerimiento no es necesario si ha vencido un plazo esencial para el cumplimiento, si la parte incumplidora ha manifestado su decisión de no cumplir, o si el cumplimiento resulta imposible. En tales casos, la resolución total o parcial del contrato se produce cuando el acreedor la declara y la comunicación es recibida por la otra parte.

Art. 1089 - Resolución por ministerio de la ley. El requerimiento dispuesto en el artículo 1088 no es necesario en los casos en que la ley faculta a la parte para declarar unilateralmente la extinción del contrato, sin perjuicio de disposiciones especiales.

Como puede observarse, en la resolución por ministerio de ley no se exige ni la constitución en mora ni el otorgamiento de un plazo adicional para que proceda el decaimiento. 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. Es la propia ley o la reglamentación la que determina el decaimiento ‘de pleno derecho’.

VÍA RECURSIVA

Cabe mencionar que la vía recursiva es distinta, según se considere que la caducidad de un plan de facilidades de pago tiene o no carácter sancionatorio.

El artículo 76 de la Ley 11.683 dispone: “Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen tributos y accesorios (...), los infractores o responsables interponer –a su opción– (...):

- a) Recurso de reconsideración para ante el superior;
- b) Recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación competente, cuando fuere viable.”

“La opción recursiva contenida en el artículo 76 de la Ley Procedimental, reviste el carácter de excluyente, por lo que una vez que se ha optado e interpuesto uno de los recursos, no se puede elegir el otro” (“Procedimiento Fiscal. Explicado y comentado”, 9° edición, 2016, p. 176).

Forcada y Galli (1999) expresan que “la dilucidación de la cuestión, referente a la naturaleza jurídica del instituto de la caducidad, resulta de gran importancia dadas las consecuencias que ello trae aparejado, en especial, como se dijo, la posibilidad de recurrir por la vía del Tribunal Fiscal (arts. 76 y 159 de la ley 11.683) con la consecuente suspensión del acto (art. 167 de dicha ley).(p. 2332)

Por otra parte, de considerarse la caducidad una sanción, nada impide la aplicación de lo dispuesto en el art. 51 de la referida ley, habida cuenta la análoga naturaleza sancionatoria de ese instituto y de las multas a las que se refiere dicha norma. Ello permitiría recurrir dichas resoluciones por vía de reconsideración y, de ser necesario, por la de la demanda contenciosa, sin que a su respecto rija el principio solve et repete. (p. 2333).

Lo cierto es que la Dirección General Impositiva considera que dicha medida no es de carácter sancionatorio y, en consecuencia, sostiene que la falta de pago de la intimación derivada de la caducidad la habilita para reclamar el pago resultante, sin que dicha ejecutoriedad sea afectada por los recursos que contra el acto administrativo sean interpuestos. Ello en virtud de lo dispuesto por el art. 12 de la ley 19.549. (p. 2333).

Esto trae aparejadas consecuencias significativas. A saber, si el contribuyente, en la creencia de estar recurriendo una sanción administrativa, interpone contra el acto administrativo que declara o comunica la caducidad, un recurso de reconsideración, la postura sustentada por la Dirección General respecto a la naturaleza del acto la llevará a encauzar y resolver el recurso en los términos del

art. 74 del decreto reglamentario. Acto que sólo podrá ser cuestionado por la vía de la demanda contencioso administrativa. (p. 2333).

La primera consecuencia derivada de la referida postura fiscal lleva a que el Fisco se encuentre habilitado para ejecutar la deuda desde el momento de notificarse el primer acto administrativo que declara la caducidad, ello así, en virtud de que el citado art. 74 remite al art. 12 de la ley de procedimientos administrativos en donde se afirman los principios de legalidad y ejecutoriedad de que goza todo acto administrativo. (p. 2333).

Visca (2010) señala que “el mencionado 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. (p. 28).

Dado que no tiene efectos suspensivos, el contribuyente que pretenda paralizar los efectos del acto podrá petitionar, a tal fin, el dictado de una medida cautelar de no innovar”. (p. 28).

Quienes sostienen que la caducidad de planes de facilidades de pago no constituye una sanción, se basan en la existencia de esta vía recursiva para afirmar que el contribuyente no queda en estado de indefensión al no poder apelar dicha caducidad, descartando la violación del derecho de defensa en juicio.

LA CADUCIDAD DE PLANES DE FACILIDADES DE PAGO. SU RECEPCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA HASTA LA SANCIÓN DE LA LEY DE REFORMA TRIBUTARIA N° 27.430

Diversas salas del Tribunal Fiscal de la Nación y de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, se han expedido respecto de la naturaleza jurídica que presenta la caducidad de un plan de facilidades de pago, con el fin de determinar la procedencia o no de la competencia del primero de dichos tribunales.

Así, la Sala A en la causa **“Funcor SA s/ Apelación” – TFN – Sala A – 22/10/2002** 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”*. En la causa **Serra Hnos. SA - TFN - Sala A - 11/6/1997** señaló que el decaimiento referido no encuadra en ninguno de los supuestos que la habilitan por tratarse de una especie dentro del género *“Medios de extinción de las obligaciones”* -materia ajena a su conocimiento-, lo que impide confundir el instituto de la caducidad con una sanción. En el caso **“Gerace Edgardo” – TFN – Sala A – 02/02/2004** entendió 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”*. En **“Funes Alcides R.” – TFN – Sala A – 06/12/2005** expresó 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”*.

En la causa **“All Sport s/ Apelación” – TFN – Sala A – 19/02/2003** reitera sus fundamentos expuestos in re *“Funcor SA”*, pero adiciona una construcción teórica relativa a la recurribilidad de este tipo de resoluciones. 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.”*

La Sala B, por su parte, en las causas **Foxman Fueguina SA - TFN - Sala B - 29/8/2011** e **Industrias Alimenticias Mendocinas” - TFN - Sala B - 15/7/2011**, sostuvo que no procede encuadrar el acto como una sanción, pues al adherir al régimen, el responsable aceptó que su incumplimiento operaría como condición resolutoria, siguiéndose de tal circunstancia la caducidad del mismo. En **“Lapidus Jaime s/ Apelación” – TFN – Sala B – 06/08/2002** y **”Sucred y Asoc. SRL s/ Apelación” – TFN – Sala B – 13/06/2002** dijo 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”*.

En **“Morrongos SA s/ Apelación” – TFN – Sala B – 11/02/2009** y **“Ser SA s/ Apelación” – TFN – Sala B – 15/04/2009** la Sala B declara de oficio la incompetencia 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. 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.

En **“Texguar SRL” – TFN – Sala B – 05/06/2006** expresó: *“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 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). Otros fallos en el mismo sentido **“Markas SA” – TFN – Sala B – 05/10/2006**, **“Castro Martín E. y Enrico H. A. SH s/ Apelación – TFN – Sala B – 23/12/2008**.

En **Job & Technology S.A. s/apelación – TFN – Sala B – 08/10/2015** el Tribunal había declarado su incompetencia. Sin embargo, ante la apelación de la actora la Alzada resuelve revocar la resolución apelada y devuelve los autos al Tribunal Fiscal a fin de que asuma su competencia. La Sala B, previo dejar sentado su criterio en cuanto a considerar que el TFN resulta incompetente, confirma la caducidad de plan de pagos, expresando que la apelante omitió toda referencia a las defensas que se habría visto imposibilitada de esgrimir en virtud de la ausencia de un procedimiento sumarial adecuado al carácter sancionatorio de la comunicación de caducidad.

En cuanto a la Sala C, en los casos **“Tejidos Gulfi SA s/ Apelación – TFN – Sala C – 24/04/1995** y **“Fabripack SA s/ Apelación – TFN – Sala C – 27/02/2004** expresó 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. 159 de la ley 11.683. En los precedentes **“Fano Alejandro s/ Apelación” – TFN – Sala C – 18/10/2001**, **“Moioni Edith M. de Tomasini s/ Apelación – TFN – Sala C – 11/02/2002** y **“Miami Sun Solarium SA s/ Apelación – TFN – Sala C – 06/08/2002** el 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 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. En **“Servint SA s/ Apelación” – TFN – Sala C – 28/11/2002** 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, pues según el criterio de la sala, el organismo no fundó detalladamente su pretensión 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. Con los mismos argumentos falló en **“Sagemüller SA s/ Apelación” – TFN – Sala C – 25/03/2003** y **“Japan Cosmetics s/ Apelación” – TFN – Sala C – 23/09/2003**

En el caso **“Karam Juan y Otro s/ Apelación” – TFN – Sala C – 12/03/2003** sostiene 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”*. 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”.

En **“Pacífico Tittarelli SAV y O s/ Apelación” – TFN – Sala C – 26/12/2002** también decretó la nulidad de la resolución al considerar que el “juez administrativo” era un contador y no contó con el dictamen previo del servicio jurídico.

En el caso **“Tecnip Limp SA” – TFN – Sala C – 04/11/2005**, se percibe un quiebre en la jurisprudencia de la Sala C del TFN, que hasta ese momento venía sosteniendo que la caducidad de un plan constituía sanción. El Dr. Urresti manifiesta en su voto que *se ha pronunciado en numerosos casos por la competencia de este Tribunal, 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”*. 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, sin perjuicio de dejar a salvo su opinión en contrario. Con los fallos “Compañía Textil de Serv. SRL S/ Apelación” – TFN – Sala C – 10/12/2008 y “Egea SA s/ Apelación” – TFN – Sala C – 17/04/2008 ratifica su cambio de criterio, 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)”*, reiterando el Dr. Urresti su postura personal en contrario.

La Sala D estableció en la causa **“Sanitarios El Chino s/ Apelación” – TFN – Sala D – 14/11/2006** 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”*. En el mismo sentido falló en **“Peschiutta Hnos. SRL” – TFN – Sala D – 23/10/2006**, en **“Marketing One Argentina SRL” - TFN - Sala D - 30/8/2012** y en **“Transmarítima Cruz del Sud” – TFN – Sala D – 29/03/2012** en las que declaró su incompetencia de oficio.

En términos generales, se puede decir que el Tribunal Fiscal se declara incompetente, por entender que la caducidad no configura alguna de las hipótesis previstas por los arts. 159 y 165 de la ley 11.683, aunque estas decisiones han sido revertidas por algunas salas de la Cámara.

La Sala I en el caso **“Scimaca RSL c/ DGI” - C.N.A.C.A.F. – Sala I – 11/03/2008** sentencia 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”.

La Sala II, por su parte, mantiene el criterio a favor de la incompetencia (causas **SM SRL -TF 26175-I c/DGI” - C.N.A.C.A.F. - Sala II - 14/2/2012; Paravant SA - TF 37754-I c/DGI s/recurso directo de organismo externo - C.N.A.C.A.F. - Sala II - 24/6/2014**). Con anterioridad, con otra composición, se expidió en el mismo sentido (“**Casa Manrique SA” - C.N.A.C.A.F. - Sala II - 20/9/2005**), expresando 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”.*

La Sala III en “**I.S. Szmelc y Cía. SACIFEI C/ DGI” (TF 14972-I) - C.N.A.C.A.F. – Sala III – 10/03/1998** sostiene que la intimación de ingreso de las sumas adeudadas por haber caducado un plan de facilidades de pago, no es un acto de naturaleza determinativa ni comporta un acto de sanción pecuniaria, quedando fuera de la competencia del Tribunal Fiscal (en el mismo sentido falló en “**Sutton Dabbah, Salomon c/ DGI” - C.N.A.C.A.F. – Sala III – 16/05/2008**, “**Muñoz M. Aurora c/ DGI - C.N.A.C.A.F. – Sala III – 03/10/2008**, entre otros).

Luego en los fallos **Esper SA” - C.N.A.C.A.F. - Sala III - 25/6/2013; “Instituto de Medicina Infantil SRL” - C.N.A.C.A.F. - Sala III - 10/10/2013 y “Telectric SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo” - C.N.A.C.A.F. - Sala III - 30/9/2015** se advierte un cambio de criterio, señalando que tal acto participa de la naturaleza sancionatoria de los regulados por el artículo 21 de la ley de procedimientos administrativos y aclaró que, si bien con anterioridad se había pronunciado en contra de la competencia en **I.S. Szmelc y Cía. SACIFEI c/DGI - C.N.A.C.A.F. - Sala III - 10/3/1998**, el planteo del contribuyente exigía que se efectúe un nuevo examen de la cuestión. Concluyó que la caducidad tiene como nota peculiar que genera la extinción del derecho otorgado y tal situación constituye el efecto directo e inmediato que genera sobre el administrado, operando como causal de extinción del acto por el que se otorgó la posibilidad de abonar el tributo debido.

La Sala IV también se inclina en la actualidad por habilitar la competencia del Tribunal Fiscal, al analizar la caducidad a la luz de los principios del derecho administrativo, e incluida en el supuesto normativo “otras sanciones” al que se

refiere el inciso b) del artículo 159 de la ley 11683. Así lo sostuvo en **Molinero Harinero Carhue SAICIAyF c/DGI s/recurso directo de organismo externo - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. – Sala IV - 22/10/2015** y en el caso **“Mayol, Isabel Catalina (TF 26381-I) c/ DGI – Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. – Sala IV – 25/10/2012** en los que se argumentó que *“decretar la caducidad de un plan de facilidades de pago importa el ejercicio de facultades sancionatorias por parte de la administración. Otra interpretación no solo fuerza el texto legal aludido sino que desconoce la naturaleza jurídica de lo que implica imponer una sanción mediante la caducidad. Ante la ausencia de normativa expresa en la ley 11683, corresponde aplicar al caso los principios del derecho administrativo. Y en ese contexto debe señalarse que el instituto de la caducidad se encuentra contemplado en el artículo 21 de la ley 19549 y que la doctrina nacional sostiene que la caducidad es un medio particular de extinción del acto administrativo a través del cual se sanciona el incumplimiento de una obligación del particular o administrado. En tal sentido, el acto que se extingue concede derechos e impone obligaciones que, ante su incumplimiento, la Administración sanciona con la caducidad. De tal forma, solo cabe concluir que el Tribunal Fiscal de la Nación es competente para entender en las resoluciones mediante las cuales se comunica la caducidad de un plan de facilidades de pago.”*

Cita antecedentes en el mismo sentido: **Sala V, “Cine Press SRL”, 29/9/2006; Sala IV, “Cooperativa de Trabajo Emprender Ltda.”, 23/4/2012 y Sala IV, “Plásticos Romy S.A. (TF 35.688-1) c/ DGI”, 01/10/2013**

Con anterioridad se pronunciaba en sentido contrario, con la disidencia del doctor Galli, en las causas **Sutton Dabbah, David c/DGI” – C.A.C.A.F. - Sala IV - 27/12/2006, Saycor SRL c/DGI - C.N.A.C.A.F. - Sala IV - 10/2/2000.**

Especial mención merece el caso **SEA Servicios Empresarios Argentinos SA** en el que la **Sala A del TFN** se declaró incompetente. La Cámara revoca la sentencia de este Tribunal y devuelve los autos a fin de que reasuma su competencia. El TFN el **06/04/2017** confirma la resolución del organismo recaudador rechazando el planteo de nulidad opuesto por el contribuyente. La **Sala IV de la C.N.A.C.A.F.** en un fallo reciente del **15/02/2018** confirma la sentencia del TFN argumentando que *“...el mecanismo torna innecesaria la constitución en mora, como asimismo el procedimiento dispuesto en el art. 70 de la ley 11.683, dado que es automático. Tales circunstancias se presumen conocidas por quien suscribe el plan de facilidades de pago, que al adherirse acepta en un todo, sus disposiciones. En este sentido, corresponde la aplicación de la doctrina de los actos propios según la cual nadie puede alegar un derecho que está en pugna con su propio actuar. En efecto, la aplicación del régimen mencionado obedece exclusivamente a la decisión del particular de adherirse a él, de modo que no puede considerarse comprendido sólo por las cláusulas que lo benefician y pretender desatenderse de las que no le resultan convenientes (de conformidad con lo resuelto por la Sala II de esta Cámara en la causa “Fabripack SA -TF 21433-I- c/ DGI” del 9 de septiembre de 2010 y por esta Sala en la causa “City Clear SRL c/Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo” del 13 de junio de 2017).*

La Sala V, en su actual composición, se inclina por la incompetencia del Tribunal Fiscal, al entender que no se trata de un acto determinativo ni sancionatorio (**Alapar SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo - C.N.A.C.A.F. - Sala V - 15/12/2014; La Primera San Isidro SACEI - C.N.A.C.A.F. - Sala V - 22/4/2014**). Así resolvió en **Education Group SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo - C.N.A.C.A.F. – Sala V -15/03/2016** donde dijo: “...la caducidad a que alude la mencionada norma constituye la condición resolutoria que pone fin al goce del beneficio que se otorga (...), no es una sanción de naturaleza penal comprendida en el art. 141, ley 11683, sino la consecuencia necesaria del incumplimiento del contribuyente a las condiciones establecidas en el plan al que se acogió voluntariamente, por lo 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 Dirección General Impositiva de una resolución que lo declare” (Sala IV, in re “Saycor S.R.L. [T.F. 16.144-I] c. Dirección General Impositiva”, del 10/02/2000; la referencia al art. 141 de la ley 11.683, debe entenderse efectuada al actual artículo 144 de la ley citada. El el mismo sentido falló en **“Inmobiliaria Bulrich SA c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo - C.N.A.C.A.F. – Sala V – 08/03/2016**.

Con anterioridad, con otra composición, se había expedido en sentido contrario, al señalar 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, y que se trata de un acto administrativo sancionatorio que tiene como nota peculiar que genera la extinción del derecho otorgado (**Cine Press SRL - C.N.A.C.A.F. – Sala V - 29/9/2006 y Marilao SA c/DGI – C.N.A.C.A.F. – Sala V - 2/10/2008**). El mismo temperamento es reiterado por la Sala V en los fallos **“Comercial Barca SRL” – 25/09/2008, “Impack SA” – 21-11-2006, “Ofis SA” – 18/11/2008**, entre otros.

Teniendo en cuenta la trascendencia de estas decisiones y que el TFN viene mayoritariamente votando su incompetencia, resultaría apropiado que la Cámara Nacional de Apelaciones defina en un plenario cuál es el criterio a aplicar, a fin de evitar el dispendio jurisdiccional que implica la actual situación.

En efecto, al fallar el TFN sobre su incompetencia, la apelación a la Cámara, al tener efecto devolutivo, no le permite al contribuyente liberarse de la exigencia fiscal, lo que se revierte cuando la Cámara sentencia favorablemente, pero muy probablemente, a ese momento, el Fisco haya iniciado ya la ejecución fiscal, lo que cercena el derecho -en definitiva- de discutir ante el TFN sin el pago previo.

MODIFICACIONES INCORPORADAS POR LA REFORMA TRIBUTARIA LEY 27.430 A LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO N° 11.683

Capria, D'Alessandro y Blanco señalan que “en el marco de las modificaciones introducidas por la Ley 27.430 (BO: 29/12/2017), la cuestión procedimental tributaria juega un rol no menor, en tanto se introducen modificaciones que en ciertos aspectos marcarán una trascendente reorientación en las políticas que rigen el aspecto formal de la relación Fisco-contribuyente.

Como se sabe, la ley 11683 de procedimiento tributario no solo contiene normas estrictamente procedimentales, sino que además incluye -en su Título I- aspectos que hacen a lo sustancial de la relación Fisco-contribuyente.

Esa relación, tal como señalaba Dino Jarach, es una relación de derecho, en el marco de la cual ninguna de las partes “puede arrogarse más derecho que el que la ley ha establecido expresamente”. Sus derechos están fijados en forma inalterable e intransigible por la norma tributaria. Es así que la LPT viene a jugar ese papel de “moderadora” de la relación jurídico-tributaria entre el Fisco y los contribuyentes, y le brinda el marco legal sin el cual esta no podría desenvolverse.

En sus aspectos estructurales, las modificaciones introducidas por la ley 27.430 no han alterado la tradicional separación de la ley de títulos. Persiste así dentro del Título I, en distintos capítulos relativos a sujetos de los deberes impositivos; determinación y percepción de impuestos; pago; verificación y fiscalización; intereses, ilícitos y sanciones; responsables de las sanciones; prescripción; procedimiento penal y contencioso administrativo; procedimiento contencioso judicial; juicio de ejecución fiscal; cuenta de jerarquización; régimen de actualización y regímenes de promoción. Por su parte, en el Título II predominan las disposiciones atinentes al funcionamiento y procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Asimismo, se introdujo un título adicional, con un capítulo referido al “procedimiento de mutuo acuerdo” como mecanismo de resolución de controversias derivadas de la aplicación o interpretación de un convenio para evitar la doble imposición internacional y otro que versa sobre “determinaciones conjuntas de precios de operaciones internacionales”.

En líneas generales, puede decirse que el nuevo texto evidencia un claro propósito de armonización de la letra de la ley con los estándares marcados por la jurisprudencia. Además, se mostró en línea con las tendencias internacionales en materia de tributación, en especial con las iniciativas propiciadas por el G20 y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), tanto en cuanto a la prevención de la planificación fiscal agresiva, como a la colaboración e intercambio de información entre los Fiscos. Por su parte, se muestra también armónica con la tendencia mundial a la tecnologización de los procesos y el acceso informático a la información.”

En lo que respecta a nuestro trabajo, se han incorporado importantes modificaciones no solo a la tramitación de las causas ante el Tribunal Fiscal de la Nación, sino también a su estructura organizativa.

El artículo 212 de la ley 27.430 sustituyó el 3er. párrafo del art. 76 de la ley 11683, por el siguiente:

“El recurso del inciso b) – por ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) – no será procedente respecto de:

1. Las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses.
2. Las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.
- 3. Los actos que declaran la caducidad de planes de facilidades de pago y/o las liquidaciones efectuadas como consecuencia de dicha caducidad.**
4. Los actos que declaran y disponen la exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.
5. Los actos mediante los cuales se intima la devolución de reintegros efectuados en concepto de IVA por operaciones de exportación.
6. Las intimaciones cursadas de conformidad con lo previsto en el artículo 14 de esta ley.”

El artículo 234 incorporó el 2do. párrafo del art. 167º de la ley 11683 para reforzar los supuestos de incompetencia del TFN, en éstos términos:

“Si se interpusiere el recurso de apelación ante el TFN contra los actos enumerados en el art. 76º de esta ley respecto de los cuales es manifiestamente improcedente, no se suspenderán los efectos de dichos actos”.

La reforma incorpora los puntos 3 a 6 al artículo 76 de la ley 11.683 para **cerrar la puerta del Tribunal Fiscal de la Nación a recursos que versen sobre estos cuatro últimos puntos, como irrecurribles en esa sede. Persigue con ello cerrar la frondosa y controvertida jurisprudencia administrativa producida en los últimos años en materia de la excepción oponible por el Fisco relativa a la “Incompetencia” del TFN y se vuelca por la postura pacífica al respecto que venía sosteniendo el organismo jurisdiccional en la generalidad de sus sentencias**, tal como quedó expuesto en los capítulos anteriores.

Así lo recepciona la jurisprudencia dictada con posterioridad a la sanción de la ley 27.430. Para citar algunos ejemplos, puede mencionarse la causa **“Gonano, Héctor s/ recurso de apelación” – TFN – Sala A - 23/05/2018** en la que se resolvió, por mayoría de los doctores Marchevsky y Magallón, declarar la improcedencia formal del recurso interpuesto por la actora contra los actos por los cuales se decretó la caducidad de planes de pago, dado que en función de lo dispuesto por el artículo 76 de la ley procedimental, conforme a la modificación introducida por la ley 27430, los actos apelados no habilitan la vía recursiva ante

el Organismo. La doctora Guzmán, por su parte, votó que dichos actos son ajenos a la competencia del Tribunal.

También en la causa **“Trabajandonet SA s/ recurso de apelación” – TFN – Sala C – 15/05/2018** se declaró de oficio la incompetencia del TFN, haciendo referencia a que el artículo 212 de la ley 27.430 agrega nuevas cuestiones vedadas a la consideración del mencionado tribunal, como la discutida en autos.

CONCLUSIONES

Hemos analizado el instituto de la caducidad prevista en el artículo 21 de la LPA a la luz de los principios del Derecho Administrativo. También estudiamos las posiciones doctrinarias que consideran que la caducidad de planes de facilidades de pago encuadra en dicha figura y que, por lo tanto le son aplicables todos los conceptos vertidos en el primer capítulo. Luego desglosamos los argumentos que esgrimen quienes consideran que no tiene carácter sancionatorio. Por último, vimos cuál ha sido la recepción del tema en la jurisprudencia de nuestro país.

La respuesta a la pregunta planteada en el presente trabajo respecto al carácter sancionatorio o no sancionatorio que tiene la caducidad de planes de facilidades de pago, como puede advertirse a lo largo del presente trabajo, no es categórica. Tanto a nivel doctrinario como jurisprudencial podemos encontrar sólidos argumentos que justifican cada posición.

Sin embargo, en mi opinión, la caducidad de planes de facilidades de pago no tiene carácter sancionatorio, sino que “es la consecuencia ordinaria de la mora como resultado objetivo de la inactividad o del incumplimiento”. Como se expresó anteriormente, las normas que establecen o reglamentan los planes de facilidades de pago, contemplan cierta mora en el pago de las cuotas. Esa tolerancia es lo suficientemente amplia para que, aquél contribuyente responsable y cumplidor, que se encuentra en una situación económica-financiera complicada y que, eventualmente no puede afrontar el pago de las cuotas en sus fechas de vencimiento, cuente con un plazo más que razonable para hacerse de los recursos necesarios, recurriendo a otras fuentes de financiamiento en su caso, y evitar así la pérdida de los beneficios que ha obtenido al adherirse al plan.

Nótese que el plan de pago actualmente en vigencia prevé dos fechas de vencimiento de las cuotas y establece una tolerancia de acuerdo al perfil de cumplimiento del contribuyente, llegando a 60 días corridos contados desde la fecha de vencimiento de la última cuota del plan, en caso que el contribuyente haya dejado sin pagar una de las cuotas y tenga un perfil de cumplimiento I y II.

Además, actualmente el contribuyente tiene la posibilidad de verificar el normal cumplimiento de las cuotas de sus planes de facilidades de pago, ya sea ingresando periódicamente a su clave fiscal, donde la A.F.I.P. pone a disposición toda la información necesaria, o accediendo a sus cuentas bancarias a través de Internet, cuyo uso se encuentra generalizado. Teniendo en cuenta estas cuestiones prácticas, resulta difícil que un contribuyente, por la información con que cuenta, se vea sorprendido por una caducidad “a manera de castigo”, como algunos fallos jurisprudenciales textualmente lo mencionan.

Más allá de la discusión en relación al carácter sancionatorio o no sancionatorio de la declaración de caducidad de un plan de facilidades de pago, la reforma introducida por la ley 27.430 a la Ley de Procedimiento Tributario Ley 11.683 cierra la puerta en forma definitiva a las causas que versen sobre esta materia al Tribunal Fiscal de la Nación, quedando vedada su competencia.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Calello, C. (2016), *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*, XXXVII.

Cassagne, J.C. (1998). *Derecho Administrativo*. T. II, pág. 263, Ed. Abeledo Perrot.

Diez, M. M. (1976). *Derecho Administrativo*, pág. 351, Ed. Plus Ultra.

Dromi, R. (1997). *Tratado de Derecho Administrativo*, pág. 283, Ed. Ciudad Argentina.

Dromi R. (2006). *Derecho Administrativo* (11a ed.). Ed. Ciudad Argentina.
Editorial de Ciencia y Cultura

Enciclopedia Jurídica Omeba. (1955). *El Bibliográfica Argentina*. T. II, pág. 482.

Farías, A. y Anda, A. (1993). *Moratoria y plan de facilidades de pago. Caducidad automática. Su ilegitimidad: revocación administrativa y judicial*. Impuestos, T. LI-B, pág. 1546-1549, Ed. La Ley.

Forcada, A.C. y Galli, G. M. (1999). *La caducidad de los planes de facilidades de pago*. Impuestos, T. LVII-B, pág. 9-21, Ed. La Ley.

García Vizcaíno, C. *Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia impositiva* (2011). En *El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias inferiores y superiores* (pág. 95). Ed. Abeledo Perrot

Giuliani Fonrouge, C.M. y Navarrine, S. (1979). *Procedimiento Tributario*. Ed. Depalma.

Gordillo, A. (2011). *Tratado de Derecho Administrativo*. (10ª ed.). Ed. Fundación de Derecho Administrativo.

Gotlib, G. *Consecuencias de la naturaleza jurídica de las moratorias*. Asociación

Argentina de Estudios Fiscales, Doctrina 1999-2004, Tomo I, pág. 661.

Jaureguiberry, M. R. (2003). *La competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia impositiva. Cuestiones controvertidas. Supuestos. Jurisprudencia* (Trabajo Final Integrador). Universidad Nacional de Mar del Plata. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales C.P.C.E.P.B.A. – Delegación Gral. Pueyrredón.

Litvak, J. D., Sánchez A. A. y Litvak, E. G. (2003). *Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario*. Ensayo. Ed. La Ley

Llambías, J. J.. (1999). *Tratado de Derecho Civil. Parte General*. T. II, págs. 495 y sigtes. Ed. Abeledo Perrot.

Marienhoff, M. (1993). *Tratado de Derecho Administrativo*. T. III-A, págs. 429-431, Ed. Abeledo Perrot.

Pozo Gowland, H., Halperín, D., Aguilar Valdez, O., Lima, F. J. y Canosa, A. (2012). *Procedimiento Administrativo*. Ed. La Ley.

Rivero, M. E. (2005). *Caducidad de los Planes de Facilidades de Pago. Su carácter sancionatorio*. Práctica, Doctrina, Jurisprudencia Administrativa y Judicial – Nacional e Internacional N° 170. Ed. Aplicación Tributaria.

Salim, J. A. y Salim A. L. (2005). *Planes de presentación espontánea y facilidades de pago nacionales en Argentina Años 1995 a 2004* en: AFIP – Institucional – Departamento de Estadística de la Dirección de Estudios-, Argentina.

Soria, D. F. La caducidad del acto administrativo. *Revista Régimen de la Administración Pública*. (Mayo, 2002). pág. 261.

Stiglitz, R. S. (1987). *Naturaleza sancionatoria de la caducidad. Efectos*. Ed. La Ley.

Visca, J. A. (2010). *Caducidad de planes de facilidades de pago. Naturaleza jurídica. Implicancias prácticas*. Separata Temática N° 5. A.F.I.P. Año 1. Nro. 5

Capria, M. A., D'Alessandro, V. y Blanco, F. (2018). *Modificaciones incorporadas a la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario*. Ed. Errepar. T. XXXIX. pág. 327.