

La obligación tributaria y los planes de regularización en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Notas sobre novación y espera

Por María Eugenia Bianchi

Abstract: Como toda obligación, la tributaria nace para extinguirse. Puede hacerlo cumpliendo la prestación del deudor a través del pago o bien mediante figuras equivalentes o subrogadas del pago.

En el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el modo normal de extinción de los tributos es el pago, pero se prevén otras modalidades como la prescripción, la compensación, la condonación, etc.

Si bien la novación como modo extintivo de las obligaciones tributarias no está prevista específicamente en el Código Fiscal, veremos que es usual que aparezca contemplada en las normas locales que establecen regímenes de regularización de obligaciones fiscales impagas.

A la luz de la reciente sanción del plan de facilidades establecido por la Ley 2406, nos disponemos a analizar la admisibilidad de la novación en el campo del derecho tributario porteño, sus implicancias, sus efectos sobre la obligación tributaria principal y otras cuestiones de significativa relevancia en nuestra materia.

Asimismo, abordaremos las diferencias que existen entre novación y espera, poniendo especial énfasis en los efectos de uno y otro instituto con relación a deudas fiscales en gestión judicial.

En este análisis será inevitable realizar una retrospectiva de la normativa y jurisprudencia referida a los regímenes de regularización anteriores, con la firme convicción de que la doctrina judicial, a través de sus pronunciamientos será una útil guía para la interpretación del nuevo régimen.

I.- Introducción

La novación como modo de extinción de las obligaciones ha sido tradicionalmente considerada inviable en el campo fiscal por diversas razones que expondremos a lo largo de este trabajo.

Entre los modos de extinción de la obligación tributaria el Código Fiscal (t.o. 2007) se refiere principalmente al pago y la compensación en el Título VIII; aunque luego, en el título IX, se contempla la prescripción como un modo de extinción de las acciones y poderes del fisco para reclamar los tributos adeudados; así como también, se recepta la condonación en el art. 4° inc. 22 y en el art. 113.

El Código Fiscal no contiene ninguna referencia específica a la novación de las obligaciones tributarias, sin embargo, a poco que se lea la nueva Ley 2406 que vino a establecer un nuevo régimen de facilidades de pago en la Ciudad de Buenos Aires, veremos que allí, el legislador expresamente se ha ocupado de aclarar que *la suscripción de un plan válido no implica la novación de la obligación* (art. 13).

¿Qué implicancias tiene esta aclaración? ¿Acaso es accidental?
¿Es admisible la novación de las obligaciones tributarias en el ámbito de la Ciudad?

En realidad, si se analizamos los distintos planes de facilidades de pago que han estado vigentes casi ininterrumpidamente en la Ciudad a lo largo de la última década, veremos constantes referencias a la novación y sus efectos.

Sin embargo, tales referencias han sido zigzagueantes, admitiéndosela en algunos casos y negándosela en otros.

Ante el entusiasmo inicial que genera entre los contribuyentes la implementación del nuevo régimen de regularización, y a la luz de la errática técnica legislativa que ha caracterizado los distintos planes de facilidades que han estado vigentes, nos disponemos a hacer algunas aclaraciones en torno a la nueva ley, con el objeto de que ellas puedan despejar algunas cuestiones escabrosas en torno a la novación y a la espera, cuya dilucidación ha ocupado a los jueces del Fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad desde su puesta en funcionamiento hace ya casi siete años.

II.- Efecto de la regularización sobre la obligación ¿Novación o espera?

El artículo 13 de la Ley 2406 en comentario dispone que los contribuyentes y demás responsables cuyas *deudas se encuentren con juicio de ejecución fiscal* en trámite, cualquiera sea el estado de la causa –es decir aún en el caso de que exista sentencia firme- podrán acogerse a los beneficios establecidos por el régimen si conjuntamente con el acogimiento del plan desisten del derecho y de las acciones judiciales iniciadas por ellos¹.

Asimismo, la norma establece que **“la regularización de las deudas en estado judicial no supondrá su novación sino únicamente la espera”** y que **“la adhesión al régimen importa la suspensión de los plazos procesales en las causas judiciales en las cuales los demandados se adhieran al plan de regularización exteriorizadas e impagas y mientras no caduque el plan.”**

Si bien la solución adoptada por la norma parece clara y precisa en cuanto especifica que la regularización de la deuda en estado judicial no importa novación, o lo que es lo mismo no importa la extinción de la obligación tributaria original por el nacimiento de una nueva, vale preguntarse: ¿qué sucede con las obligaciones impagas que no se encuentran aún en estado judicial? ¿Existe en esos casos novación o espera?

Si la norma se interpreta a *contrario sensu*, podría sostenerse que el principio general es la novación y, que quedan exceptuadas sólo las deudas en estado judicial.

Contrariamente, como la Ley 2406 no tiene una norma expresa que estipule la novación para las obligaciones que aún no se encuentran en estado judicial, puede interpretarse que ésta no ha sido la voluntad del legislador.

Bajo esta última perspectiva, la expresa aclaración del artículo 13 respecto a las deudas en estado judicial sería la reiteración del criterio general

¹ Sobre el particular, el art. 25 del Decreto Reglamentario establece que: *“Los contribuyentes o responsables con juicio de ejecución fiscal, deben desistir del derecho y de las acciones judiciales que hubieran iniciado contra alguno de los organismos mencionados en el artículo 4°, de la Ley N° 70, como condición para el acogimiento válido al régimen de la Ley N° 2.406.”*

que establece la Ley 2406 según el cual **la regularización en ningún caso importa la novación de la obligación.**

Si bien esta última solución es la que consideramos correcta, toda vez que la novación no puede presumirse (Art. 812 del Código Civil) ni inferirse de otras disposiciones, entendemos que la falta de disposición expresa puede suscitar algunas dudas para los contribuyentes y responsables.

La confusión proviene porque numerosos planes de facilidades anteriores establecían la novación como efecto principal de la regularización, reabriendo así la tradicional discusión sobre la admisibilidad de este modo anormal de extinción de las obligaciones en el ámbito tributario.

Asimismo, en los casos en que las normas guardaron silencio, se originó un vacío legal que debió cubrirse con el dictado de sucesivos decretos reglamentarios posteriores que generaron no pocas confusiones en cuanto a su alcance temporal y las situaciones en ellos comprendidos.

Veremos pues, en los acápites siguientes algunos ejemplos de planes que implicaron la novación de las deudas y cuáles son los alcances prácticos que la jurisprudencia ha otorgado al instituto.

Luego, abordaremos ciertos aspectos de la normativa local que nos llevan a concluir que **no puede haber novación en los casos en que la regularización sólo contempla la reducción de accesorios y la condonación de sanciones, ya que en esos casos la obligación tributaria en su aspecto esencial subsiste intacta.**

Finalmente, haremos algunas consideraciones sobre la espera como excepción admisible en los juicios ejecutivos y, trataremos de distinguirla de la mera suspensión de la ejecución de la sentencia de apremio.

II. a) Sobre la admisibilidad de la novación como un modo de extinción de la obligación tributaria.

Explica Varona Alabern² que la novación ha provocado gran rechazo en el seno de la doctrina tributaria y que *“el argumento universal y, con frecuencia, el único utilizado reposa en la indisponibilidad de la obligación*

² VARONA ALABERN Juan Enrique, *“Extinción de la obligación Tributaria: Novación y confusión”*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1998. Pág. 46.

tributaria: si la novación se hace operativa mediante un negocio dispositivo, no podrá desplegar virtualidad allí donde no quepa disponer de los elementos de la obligación.”

Asimismo, el citado autor resume las distintas posiciones doctrinarias en los siguientes términos *“de acuerdo a esta línea argumental, afirma Tesauro que no encontramos en el Derecho Tributario aquellas formas de extinción que son expresión del poder de disposición de la relación, razón por la cual se debe excluir la novación. Muy numerosa es la doctrina que niega operatividad a este instituto en el ámbito tributario, bien de modo absoluto, bien admitiendo alguna excepción que ni concretan ni justifican. Dentro de este grupo podría incluir –con reservas- a Giannini que en algún momento afirmó el carácter excepcional de la novación extintiva y en otro admitió sin más su viabilidad en los casos y en los modos previstos en algunas leyes tributarias. Tampoco escasean los autores que con carácter general consideran inoperante esta figura por la razón apuntada, al tiempo que admiten alguna excepción que especifican y justifican. Este es el caso de Berliri, que reconoce en la novación un negocio jurídico dispositivo que no podría surgir mientras la Administración no gozara de cierta libertad en relación con la obligación que se debería novar y su comportamiento viniera regulado rígidamente por la ley.”*³

En igual sentido, niegan la procedencia de la novación en el campo del Derecho Tributario Cazorla Prieto⁴ y, entre nosotros, Giuliani Fonrouge⁵ y García Vizcaíno⁶.

³ VARONA ALABERN Juan Enrique, op. cit. Pág. 46 y 47. El autor cita a: TESAURO, F. *“Istituzione di diritto tributario”*, Utet, Torino, 1997; GIANNINI A.D. *“Elementi di Diritto Finanziario e di contabilità dello Statu”*, Giufré, Milano, 1936, Pág. 140 e *“Istituzioni di Diritto Tributario”*, Giufré, Milano, 1938, pág. 191; BERLIRI A *“Principios de Derecho Tributario”*, vol. II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, Pág. 471 y 472. Asimismo, entre los autores que niegan la operatividad de la novación en el campo del derecho tributario cita –entre otros- a: BASILAVECCHIA M *“Riscossione delle imposte”*, Enciclopedia di Diritto, Giufré, Milano, 1989, Pág. 1203; PUGLIESE M. *“Istituzioni di Diritto Finanziario. Diritto Tributario”*, Cedam, Padova, 1937, Pág.341. RUSSO P. *“L’obbligazione tributaria”*, Trattato di Diritto Tributario, dir. Andrea Amatucci, vol. Secondo, Pág. 29 y del mismo autor *“Manuale di Diritto Tributario”*, Giufré editore, Milano, 1994, Pág. 132; BAFILE C. *“Introduzione al Diritto Tributario”*, Cedam, Padova, 1978, Pág. 51; FERREIRO LAPATZA, J. J. *“La extinción de la obligación tributaria”*, RDFHP, NÚM 77, 1968, Pág. 1075 y *“Curso de Derecho Financiero Español”*, 19 ed., Marcial Pons, Madrid, 1997, Pág. 435; CORTEZ DOMINGUEZ, M. *“Ordenamiento Tributario Español”*, Civitas, Madrid, 1985, Pág. 512. Finalmente, entre quienes admiten la novación con carácter excepcional cita a: BASTIONI FERRARA F. y GRIPPA SALAVETTI M.A. *“Lezioni di Diritto Tributario”*, parte generale, 2da edizione, Giappichelli editores, Torino, 1993, pág. 122; LEVI L. *“Scienza delle Finanze”*, Editrice Universitaria, Firenze, 1948, Pág. 44.

⁴ CAZORLA PRIETO, Luis María *“Derecho Financiero y Tributario”*, Parte General, 5ta edición, Thomson- Aranzadi, Navarra, 2004. Pág. 397.

Es interesante destacar que, si bien Giuliani Fonrouge rechaza el instituto de novación -porque a su juicio la obligación fiscal no puede cambiar de naturaleza ni transformarse en otra-, reconoce que “en la Argentina está permitida -la remisión de tributos y condonación de sanciones fiscales- y desgraciadamente se la practica con demasiada frecuencia, con injuria de principios éticos.”

Villegas, por su parte, admite la novación en el caso de las periódicas leyes de regularización patrimonial que se dictan en nuestro país, a cuyo amparo se ingresan deudas tributarias no pagadas a su vencimiento, mediante una alícuota reducida, surgiendo una nueva deuda⁷.

En igual sentido, señala Bocchiardo⁸ que tal situación puede presentarse en los supuestos de verdaderas “leyes de blanqueo”, en las que se sustituye un hecho imponible de uno o varios tributos por otro hecho imponible distinto. En cambio, para este autor, las leyes de regularización tributaria no alteran el hecho imponible de los tributos, aunque acuerden ventajas, razón por la cual no existe transformación de una obligación en otra.

En esa línea de pensamiento expresa García Vizcaíno, que si bien alguna doctrina considera que el acogimiento a regímenes de regularización fiscal implica la sustitución de las obligaciones que se incluyen en otra, lo cierto es que si se produce la caducidad de los planes de regularización, la deuda anterior –teóricamente extinguida- renace⁹.

Si bien las posturas parecen antagónicas, consideramos que deben efectuarse ciertos matices antes de llegar a una conclusión excluyente.

Ya Berliri había distinguido entre la indisponibilidad de la potestad tributaria como *capacidad jurídica* para establecer y regular los tributos por un lado y, la disponibilidad de la *obligación tributaria* y las *facultades liquidatorias* por el otro; admitiendo -como ejemplos de obligaciones tributarias disponibles-

⁵ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. “Derecho Financiero”, 9na edición, Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2004. Pág. 488 y ss.

⁶ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina “Derecho tributario”, 2da Edición, Tomo I, Depalma, Buenos Aires, 1999. Pág. 378.

⁷ VILLEGAS, Hector G. “Curso de Finanzas”, 8 ed., Depalma, Buenos Aires, 1998. Pág. 380 a 383.

⁸ BOCCHIARDO, José Carlos, “Derecho Tributario Sustantivo o Material”, en “Tratado de Tributación”, Tomo I, Volumen II, Derecho Tributario coordinado por GARCÍA BELSUNCE Horacio A. Pág. 179.

⁹ GARCÍA VIZCAÍNO Catalina, op. cit. Discrepamos con esta postura por los fundamentos que expondremos más adelante en el punto II. c) de este trabajo.

la posibilidad de establecer dilaciones en el pago de impuestos, fijar pagos a plazos o conceder reducciones de impuestos¹⁰.

Asimismo, más modernamente se ha admitido que **la indisponibilidad de la obligación tributaria no es absoluta**, dejando así huérfanos de su principal argumento a los detractores de la aplicación de la novación al campo tributario.

En efecto, señala Varona Alabern que *“la indisponibilidad no es absoluta, entre otras razones porque para lograr el mismo fin que fundamenta este principio es necesario dejar ciertos márgenes de disposición a la hacienda, que en muchos casos podría ver perjudicado su crédito si el ordenamiento no le confiriere un reducido –pero efectivo- grado de flexibilidad a su actuación (...) el legislador, conciente de esa realidad, ha concedido cierto margen de disposición a la Administración tributaria¹¹.”*

Así, el citado autor, luego de un pormenorizado análisis, admite que *por vía legal* y como medio para el mejor logro de la finalidad pública, se conceda a la administración cierto grado de disposición de su crédito, y acepta la procedencia de la novación legal, en la que el cambio que afecta a la obligación procede directamente de una autorización concedida por ley¹².

Sobre este último supuesto, señala el referido autor que *“esta alteración legal estará sometida al principio de reserva de Ley si el elemento sobre el que incide, por ser esencial, así lo exige, circunstancia que necesariamente se producirá si la novación es extintiva y, que el animus novandi -la voluntad de sustituir la obligación antigua por una nueva- habrá que referirlo a la intención del legislador expresada en la disposición legal.”*

Finalmente, concluye que **“la novación sólo producirá efectos extintivos cuando las alteraciones causadas por la nueva ley fuesen de tal magnitud que no se pudiera reconocer la identidad de la obligación originaria, por haber cambiado sustancialmente su régimen jurídico y la**

¹⁰ BERLIRI A *“Principios de Derecho Tributario”*, vol. II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.

¹¹ VARONA ALABERN Juan Enrique, op. cit. Pág. 46 y ss.

¹² Como ejemplo normativo de supuestos en los que la ley concede a la administración cierto grado de disposición sobre su crédito, podemos citar al propio Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, que otorga a la Dirección General de Rentas (art. 4, inc. 22 Cód. Fiscal t.o. 2007 Decreto 109/07) y al Ministerio de Hacienda (art. 113 Cód. Fiscal t.o. 2007 Decreto 109/07) la facultad de *“acordar facilidades de pago de deudas vencidas de impuestos, tasas, derechos y contribuciones, servicios y servicios especiales y sus intereses, con las modalidades y garantías que estime corresponder”*.

reglamentación de intereses que ella configuraba. Esta situación se puede producir cuando las alteraciones afectan a los privilegios del crédito, al régimen de prescripción, etc. Obviamente, si la modificación consistiera en una reducción del crédito tributario, estaríamos mas cerca de una condonación parcial. Si las alteraciones no fuesen sustanciales, sólo producirían efectos modificativos que impedirían reconocer eficacia extintiva a la novación legal.”

Esta es, a nuestro juicio, la doctrina más reciente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que expresó en la causa **“Sigra S.R.L.”**¹³ que **“la aceptación de un plan de regularización fiscal con el fin de saldar en cuotas la pretensión fiscal, no constituye una novación de la deuda originaria, pues, después de aquél, la obligación nacida ex-lege se mantiene sin transformación esencial alguna. En efecto, la sujeción a dichos planes sólo implica una alteración relativa al tiempo y modo de cumplimiento así como al monto de la obligación, que deja intactos sus elementos principales -sujetos, objeto y causa- sin cuya variación sustancial no es posible pretender la extinción por novación (Arts. 801 y 812 Cód. Civil)”**

A la luz de la doctrina de dicho precedente no se trataría ya de descartar de plano la novación como un método de extinción de la obligación tributaria, sino de evaluar en el caso concreto, con qué grado las normas que establecen los planes de regularización vienen a alterar aquélla.

Si se tratase de normas que alteran esencialmente los elementos de la obligación principal podría llegar a admitirse que ha existido novación. Por el contrario, habrá de negársela cuando la alteración se refiera únicamente al tiempo y modo de cumplimiento o si sólo se modifica el monto de los accesorios o se condonan las sanciones.

Entrando ya al plano de la normativa tributaria porteña, no podemos dejar de señalar que hasta fecha muy reciente, los planes vinieron establecidos por decretos del Poder Ejecutivo y por sucesivas resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Finanzas, con lo cual la novación consagrada en aquéllos no cumplía con el referido principio de reserva de ley y, mal podría hablarse en esos casos de novación de base legal.

¹³ CSJN, sentencia del 25 de septiembre de 1997, Fallos: 320:1962 ; La Ley 1998-A-336; Doctrina Judicial 22/07/98, Pág. 811.

Con la sanción del Estatuto Organizativo de la Ciudad de Buenos Aires, se restringió sustancialmente la disponibilidad administrativa y aún legal respecto de los tributos, al establecerse en el último párrafo del art. 51 que **“el monto nominal de los tributos no puede disminuirse en beneficio de los morosos o deudores, una vez que han vencido los plazos generales de cumplimiento de las obligaciones, sin la aprobación de la Legislatura otorgada por el voto de la mayoría absoluta de sus miembros¹⁴.”**

En virtud de dicho artículo, resultarían inconstitucionales las leyes que pretendieran condonar total o parcialmente el capital de las obligaciones tributarias a menos que hubiesen sido dictadas con la mayoría calificada fijada por el constituyente porteño.

No se nos escapa que se trataría de uno de esos supuestos que Jarach ha dado en llamar de *inconstitucionalidad teórica* toda vez que, es poco probable que los beneficiarios de las reducciones reclamen la inconstitucionalidad de la norma que les confirió los beneficios, aunque esta no cumpla con los requisitos formales que la constitución local ha impuesto para su sanción¹⁵.

No obstante, vale señalar que la Ley 2406 sólo se refiere a remisiones totales o parciales de intereses y sanciones, pero no establece ninguna disposición en cuanto al *monto nominal del capital adeudado*, con lo cual, la hipótesis contenida en la constitución porteña queda al margen en esta oportunidad.

Asimismo y, precisamente por la circunstancia apuntada en el párrafo precedente, no podríamos hablar de novación en el caso de la norma en comentario.

El régimen de la Ley 2406 sólo afecta los accesorios de la obligación y condona las sanciones pero no altera los elementos esenciales de la obligación tributaria principal.

II. b) Lineamientos jurisprudenciales

¹⁴ Ver CASÁS José Osvaldo, “*Derechos y Garantías Constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*”, Ad Hoc, Buenos Aires, 2002. Pág. 656 a 666. El autor sostiene que la mayoría calificada requerida por la constitución porteña reafirma el principio de reserva de ley.

¹⁵ JARACH Dino, “*Curso Superior de Derecho Tributario*” citado por CASÁS José Osvaldo, op. cit, Pág. 657.

Ya hemos dicho que en el ámbito de la Ciudad numerosos han sido los planes de regularización que han previsto expresamente la novación como efecto del acogimiento válido.

Entre ellos, el Decreto 2112/94, disponía en su artículo 15 que *“los importes y conceptos originales por los que se efectúa la presentación determinarán una nueva obligación distinta de las que dieron origen, las que se considerarán extinguidas por novación. La presentación de acogimiento importa el consentimiento para producir la novación de la deuda original (...) la novación no alcanza a las deudas que se encuentran con sentencia firme, que solo se considerarán canceladas cuando se hubieran ingresado correctamente la totalidad de las cuotas del plan.”*

Asimismo, el Decreto 1249/95, consagraba en su art. 12 que *“las obligaciones incluidas en un acogimiento válido se considerarán extinguidas por novación, dando lugar al nacimiento de una nueva obligación constituida por el monto total denunciado como adeudado, salvo el caso de deudas en estado judicial con respecto a las cuales no operará la novación. La presentación del acogimiento importa el consentimiento para producir la novación de la deuda original.”*

En igual sentido, puede citarse el art. 6° de la Resolución 303-SHyF-99, que estableció en su último párrafo *“la deuda incluida en un acogimiento válido se considera extinguida por novación.”*

En los referidos supuestos, cuando la deuda resultaba novada, sólo una vez caduco el plan podía el Gobierno iniciar el cobro compulsivo por la nueva obligación, mientras que, de tratarse de deudas en instancia judicial, en la mayoría de los casos se tenía por allanada a la ejecutada y el juez mandaba a llevar adelante la ejecución fiscal con carácter condicional al cumplimiento del plan de facilidades de pago¹⁶.

Otros regímenes de regularización no fueron tan claros y motivaron una oscilante jurisprudencia que en unos casos negó la procedencia de la novación y en otros la tuvo por reconocida.

¹⁶ Esta solución merece serios reparos. Al respecto ver los comentarios que más adelante efectuaremos con relación a lo decidido por la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala II, en la causa *“G.C.B.A. c/ Hadid Rafael Eduardo / Ejecución Fiscal- Ingresos Brutos- Convenio Multilateral”*, sentencia del 12/06/2007.

La importancia de establecer con claridad si ha operado o no tal efecto, reside en que a menudo **la existencia o inexistencia de novación tiene un impacto concreto en la magnitud de la deuda, toda vez que puede cambiar la tasa de interés aplicable durante algún período y la refinanciación supone en ocasiones la capitalización de los intereses devengados al tiempo en que ella tiene lugar.**

A modo de ejemplo podemos señalar que, con relación al Decreto 606/96, la Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Tributario, entendió en autos **“Saieg”¹⁷**, que el art. 8° de la norma implicaba la novación de la deuda en cuanto disponía que en caso de caducidad debía iniciarse un nuevo juicio ejecutivo.

Posteriormente, la misma Sala II expuso un criterio inverso en autos **“Consortio de propietarios Yerval 42 y Open S.A.”¹⁸** inclinándose por sostener que el referido decreto no implicaba novación, siendo este el criterio predominante en la jurisprudencia de la Sala I, expuesto entre otras causas en **“Contardi”, “Kaneto” y “Zavaleta”¹⁹**.

Por su parte, el régimen establecido mediante Decreto 1708/97 guardó silencio sobre el particular, siendo luego modificado por el Decreto 2141/98 que estableció que *“a efectos de optimizar los sistemas de control de los planes de facilidades, como así también la calidad del servicio que se presta a los contribuyentes”, las obligaciones incluidas en un acogimiento válido al plan de facilidades de pago normado por el Decreto N° 1708/97, “se considerarán extinguidas por novación, dando lugar al nacimiento de una nueva obligación constituida por el monto denunciado como adeudado.”*

Si bien el Decreto 2141/98 en su redacción original excluía de este efecto a las deudas en estado judicial *con sentencia firme*; luego, por Decreto 1744/99 se extendió la exclusión a *todas las deudas ventiladas en instancia judicial cualquiera fuera el estado procesal de la causa.*

¹⁷ Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala II *“Ciudad de Buenos Aires c. Saieg, Carlos”*, sentencia del 29/10/2002.

¹⁸ Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala II *“Ciudad de Buenos Aires c. Consortio de propietarios Yerval 42 y Open S.A.”*, sentencia del 22/04/2005.

¹⁹ Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala I, in re *“GCBA c. Contardi Rosa Maotta de s. Ejecución Fiscal- Avalúo”* y *“GCBA c. Kaneto Kazuo s. Ejecución Fiscal- Avalúo”*, ambas sentencias del 18 de febrero de 2005 y; *“GCBA c. Zavaleta de Pistani Leonor Gabriela s. Ejecución Fiscal”*, sentencia del 9 de junio de 2005.

Esta intrincada sucesión de normas motivó una serie de pronunciamientos judiciales que no podemos dejar de señalar.

En efecto, la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario sostuvo en numerosos precedentes que las obligaciones incluidas en el plan de regularización del Decreto 1708/97 debían considerarse extinguidas por novación salvo que al momento de suscribirse el plan estuvieran en estado judicial, en cuyo caso quedaban excluidas por imperio del Decreto 1744/99²⁰.

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad, señaló en la causa **“Terminales Portuarias Argentinas S.A.”** que los planes celebrados al amparo del texto original del Decreto 1708/97 no quedaron alcanzados por lo dispuesto en el Decreto 2141/98, puesto que **la novación allí prevista no podía operar con efecto retroactivo sin el consentimiento del deudor**²¹.

El régimen establecido por la Ley 671, estableció en su art. 7° que la suscripción de un plan válido importaba la *suspensión de los plazos procesales* en las causas en las que se discutían obligaciones regularizadas, es decir que contemplaba expresamente la espera.

Finalmente, la reciente Ley 1078 en tanto se limitó a restablecer la Ley 671 en su parte pertinente, no implicó la novación de las obligaciones regularizadas bajo el régimen previsto en la norma. Tal ha sido el criterio sostenido por la Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario en la causa **“Gaspar”**²².

II. c) Diferencias entre Novación y Espera

²⁰ Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala I “GCBA c. Almafuerte SATACI s. Ejecución Fiscal”, sentencia del 22 de diciembre de 2003; “GCBA c. Schneider Gregorio s. Ejecución Fiscal”, sentencia del 19 de abril de 2004 y, “GCBA c. Transol SRL s. Ejecución Fiscal”, sentencia del 18 de octubre de 2004 y; “Ciudad de Buenos Aires c. Torres Martinez Alba”, sentencia del 31/03/2005, entre otras.

²¹ Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, “Terminales Portuarias Argentinas S.A. s./ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: GCBA c/Terminales Portuarias Argentinas S.A. s/ ejecución fiscal-plan de facilidades de pago”, sentencia del 5 de noviembre de 2004.

²² Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala II “GCBA c. Gaspar, Salvador M.” sentencia del 1° de febrero de 2005.

Conforme adelantáramos en los párrafos precedentes, el art. 13 de la Ley 2406 contempla que en los casos de regularización de deudas en instancia judicial operará una *suspensión de los plazos procesales* que rige hasta la cancelación total de la deuda, y que el legislador ha llamado a dicha suspensión *espera*.

Para el caso en que se produzca la caducidad del plan, el régimen dispone que se reanudarán los plazos procesales, quedando facultada la Procuración General para proseguir las acciones judiciales tendientes al cobro del total adeudado originalmente, tomándose lo pagado a cuenta de la liquidación final²³.

Asimismo, el régimen prevé la subsistencia de las medidas cautelares trabadas en el expediente hasta la cancelación total de la deuda.

Sin embargo, el Decreto reglamentario establece que, como la solicitud de acogimiento constituye instrumento válido y probatorio suficiente para acreditar el reconocimiento de la pretensión fiscal en sede judicial, con la suscripción del plan la Administración queda facultada para requerir sentencia sin más trámite, quedando supeditada la ejecución de la sentencia al cumplimiento total del plan de facilidades solicitado²⁴.

La reglamentación excede en este aspecto a la propia ley, pues dispone que -a pesar de la suspensión de los plazos procesales establecida en el citado art. 13 de la Ley 2406- la administración puede solicitar al Juez el dictado de la sentencia de trance y remate.

El exceso reglamentario transforma la suspensión de los plazos procesales en una mera suspensión de la ejecución de la sentencia.

²³ El artículo 17 de la Ley 2406 dispone “*se producirá la caducidad de los beneficios otorgados al amparo de la presente ley, de pleno derecho y sin necesidad de interpelación alguna, cuando el contribuyente o responsable no realice el pago en término de una cuota dentro de los sesenta días corridos de haber operado el vencimiento de la misma, implicando la exigibilidad de la deuda original, tomándose lo pagado a cuenta de la liquidación final. Tratándose de deudas en estado judicial, la caducidad del plan suscripto se denunciará en el expediente respectivo, quedando facultada la Procuración General para proseguir las acciones judiciales tendientes al cobro total adeudado.*” Por su parte, el art. 24 del Decreto 1228/07, establece “*Cuando se encuentre en trámite una ejecución fiscal, la caducidad del plan de facilidades se ha de notificar al mandatario interviniente dentro de los 30 (treinta) días de ocurrida, a fin de proseguir las acciones judiciales tendientes al cobro del saldo adeudado, cuyo importe se debe comunicar al mandatario dentro de los 30 (treinta) días posteriores al de la primera notificación.*”

²⁴ Conf. art. 23 del Decreto 1228/07.

Más allá de que se pueda argumentar que el dictado de la sentencia no perjudica en manera alguna al contribuyente –toda vez que su ejecución se encuentra supeditada al incumplimiento del plan-, entendemos que la reglamentación no respeta el espíritu del régimen establecido por el legislador que pretende mantener el status quo desde la suscripción del plan válido, hasta tanto opere su cumplimiento íntegro o su caducidad; objetivo éste que se ve vulnerado si la administración tributaria, por vía reglamentaria hace caso omiso de la suspensión y se adelanta al posible incumplimiento, aprovechando la suscripción del plan para acelerar el proceso ejecutivo mediante la acreditación del allanamiento por parte del contribuyente y la obtención de una sentencia de trance y remate que luego quedará en suspenso.

La *espera*, es un nuevo plazo concedido al deudor para el cumplimiento de la obligación. Este nuevo plazo emana de un acuerdo que celebran el deudor y la administración en el momento en que se suscribe el plan²⁵.

Este instituto se diferencia de la novación porque mientras, la novación extingue la obligación para dar nacimiento a otra nueva, variando los elementos esenciales (sujeto, objeto, causa), la espera sólo constituye la modificación de la modalidad temporal de cumplimiento de una obligación que permanece intacta²⁶.

En general, para que proceda la excepción de espera, el instrumento que origina la espera **debe ser de fecha posterior a la obligación que se ejecuta y anterior a la intimación de pago**²⁷, por eso resulta un poco extraño que el legislador se refiera a la *espera* dentro del marco de un juicio ejecutivo ya iniciado.

Creemos pues que, en realidad, la solución que surge del juego del texto de la ley con el decreto reglamentario, cualquiera sea el nombre que le hayan dado, respecto a las deudas en estado judicial se refiere a la

²⁵ La espera documentada está contemplada como excepción admisible en el juicio ejecutivo en el art. 451, inc.2) del Código Fiscal.

²⁶ MULLER Silvia y WIERZBA Sandra, “Excepción de espera”, La Ley 1993-A, 275.

²⁷ Conf. CNCiv, Sala F, “Frankel c. Persico”, La Ley 125-784 y RODRÍGUEZ SAIACH Luis A., “Tratado de la ejecución”, T. II-B, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1985. Pág. 715.

suspensión de la ejecutoriedad de la sentencia de apremio que queda diferida para el supuesto de incumplimiento del plan.

No puede hablarse técnicamente de espera si la ejecución ya se ha iniciado, si ya ha vencido el plazo para oponer excepciones o, si -como sucede en el caso- igualmente el juez habrá de dictar la sentencia de trance y remate.

La excepción de espera sólo procederá respecto de las *deudas regularizadas que aún no se encontraban en estado judicial* si, con posterioridad a la suscripción del plan, el fisco intentase cobrar compulsivamente la deuda sometida a las nuevas condiciones que prevé la norma.

Según explica Palacio²⁸ *"la excepción de espera (...) por lo común procede sobre la base de leyes o decretos de regularización impositiva que acuerdan facilidades de pago, siempre que el responsable se haya acogido al respectivo régimen y medie resolución favorable del organismo recaudador."*

Con la excepción de espera el ejecutado alega que la obligación no es exigible, sea porque el acreedor le ha otorgado una prórroga o ampliación de plazo para su cumplimiento, o porque se ha establecido convencionalmente un nuevo plazo.

Aunque la distinción parezca un tanto elemental, subsisten confusiones.

Así en un reciente pronunciamiento se ha dicho que *"en los casos en que el contribuyente ha suscripto un plan de facilidades de pago que implica la novación de la deuda reconocida y, mientras éste se encuentre vigente, es admisible la excepción de espera documentada correspondiendo rechazar la ejecución promovida por la deuda original (...) en caso de incumplimiento del plan, el GCBA se encuentra habilitado para promover nueva ejecución por el saldo impago."*²⁹

Discrepamos parcialmente con la decisión adoptada ya que, si ha mediado novación, la ejecución por la deuda original debe ser rechazada con

²⁸ PALACIO Lino Enrique, *"Derecho Procesal Civil"*, Tomo VII, Abeledo Perrot, 1194. Págs. 769 y ss.

²⁹ Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala II, *"G.C.B.A. c/ Hadid Rafael Eduardo / Ejecución Fiscal- Ingresos Brutos- Convenio Multilateral"*, sentencia del 12/06/2007. En el caso el contribuyente había suscripto un plan de facilidades en el marco de la Resolución 801/SHyF/2000, que establecía la novación de las deudas.

fundamento en la inhabilidad del título, toda vez que si la deuda original ya no existe –recordemos que se extinguió- y ha sido reemplazada por una nueva, mal puede pretenderse su cobro por la vía ejecutiva.

Allí no hay espera, no se trata de que el cobro de la deuda original ha sido diferido en el tiempo, sino que la deuda en sí misma ha sido reemplazada por otra.

El título librado por la deuda original es entonces un título inhábil y por lo tanto la ejecución no puede prosperar.

En la hipótesis de incumplimiento de la obligación novada, la administración debería iniciar la ejecución por el saldo impago del plan caduco, pero ninguna acción tendría respecto de la deuda original. La obligación anterior no renace.

He aquí la fundamental distinción entre el nuevo plan de regularización y los anteriores que establecían la novación de las obligaciones: **la deuda no se extingue ni es reemplazada por la suscripción del plan y, para el caso de que estuviera en estado judicial prevé la *suspensión de la ejecución de la sentencia* que habrá de hacerse efectiva en forma inmediata cuando opere la caducidad del plan, sin necesidad de iniciar un nuevo juicio de apremio.**

III.- Palabras finales

Si consideramos que la indisponibilidad de la obligación tributaria no es absoluta, la novación podría ser admitida como un modo de extinción de las obligaciones fiscales locales cuando, por vía legal y cumpliendo con las mayorías legislativas requeridas por la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se disponga la alteración sustancial de los elementos constitutivos de la obligación –sujeto, objeto, causa, base imponible, alícuota, etc.-

En el caso de los sucesivos planes de regularización de obligaciones fiscales impagas que estuvieron vigentes en la Ciudad, consideramos que, independientemente de lo que establezca la letra de las normas que los implementaron, existen serias objeciones para la admisibilidad del instituto.

En primer lugar, en muchas ocasiones la novación fue establecida por medio de decretos del Poder Ejecutivo o de resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Finanzas en violación al principio de legalidad, con lo cual ésta no puede ser válidamente aceptada.

En segundo lugar, siendo que tales regímenes sólo implicaron una alteración relativa al tiempo y modo de cumplimiento de la obligación, sin alterar el monto del capital, ni los elementos principales -sujetos, objeto y causa- no es posible hablar de la extinción de la obligación tributaria por novación. En todo caso, podremos hablar de condonación total o parcial de los accesorios de la obligación principal que subsiste intacta.

En cuanto a los efectos de la suscripción de un plan válido en virtud de la Ley 2406, el art. 13 expresamente excluye la novación – precisamente porque no se contempla una alteración sustancial de la obligación original-, siendo procedente la excepción de espera, respecto de las *deudas regularizadas que aún no se encontraban en estado judicial* si, con posterioridad a la suscripción del plan, el fisco intentase cobrar compulsivamente la deuda sometida a las nuevas condiciones que prevé la norma. Por su parte, con relación a las *deudas en estado judicial*, el régimen establece la suspensión de los plazos procesales que, se transforma por vía reglamentaria, en una mera suspensión de la ejecutoriedad de la sentencia de trance y remate.