



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas



# El juicio de ejecución fiscal en el ámbito de la ley 11.683.

## Aspectos esenciales de las defensas oponibles hasta la ejecución de sentencia.

**Alumna:** Ana Laura Sinigaglia

DNI: 31918417

*Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Facultad de Cs. Económicas – UBA  
Especialización en Tributación.*

### **Principales abreviaturas:**

AFIP: Administración General de Ingresos Públicos

LPT: Ley de Procedimiento Tributario

BO: Boletín Oficial

CPCCN: Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

CSJN: Corte Suprema de Justicia de la Nación

RG: Resolución General

PyMES: Pequeñas y Medianas Empresas

ART.: Artículo

CONF.: Conforme

DGI: Dirección General Impositiva

CAyT: Contencioso Administrativo y Tributario

C.N.: Constitución Nacional

D.O.: Determinación de oficio

## **1.- Índice**

## **2.- Introducción**

## **3.- Aspectos esenciales**

## **4.- La traba de medidas cautelares en protección del crédito**

4.1 Nociones procesales

4.2 El embargo

4.3 Modificaciones introducidas con la reforma tributaria del año 2017

## **5.- Las excepciones oponibles en el juicio de ejecución fiscal**

5.1 Nociones introductorias

5.2 Excepciones admisibles

5.2.1 Pago total documentado

5.2.2 Espera documentada

5.2.3 Prescripción

5.2.4 Inhabilidad de título

5.3 Otras excepciones admitidas por la CSJN

5.3.1 Incompetencia

5.3.2 Litispendencia

5.3.3 Falta de legitimación pasiva

5.3.4 Cosa juzgada

5.3.5 Inconstitucionalidad

## **6.- Ejecución de sentencia**

6.1. Costas

6.2. Liquidación

## **7.- Recursos**

7.1. Recursos de revocatoria y aclaratoria

7.2. Recurso de apelación

7.3. Recurso extraordinario

7.3.1. Queja por denegación de recurso extraordinario federal

## **8.- Conclusión**

## **9.- Bibliografía**

## **2.- Introducción**

En el presente trabajo se desarrollaran los aspectos esenciales de las defensas oponibles en el juicio de ejecución fiscal hasta el dictado de sentencia. Asimismo, se describirán las medidas con las que cuenta el fisco a fin de hacer efectivo su crédito, los costos que tiene litigar en la justicia y los diversos recursos oponibles frente a una resolución adversa a la pretensión del contribuyente.

A fin de adentrarse en el tema, es dable destacar que nuestro ordenamiento jurídico, en el marco de la ley nacional 11.683 y la modificación de la ley 27.430 (BO: 3129/12/2017), regula en el artículo 92 la ejecución fiscal como el proceso judicial, para el cobro compulsivo de los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, multas ejecutoriadas, intereses y cualquier otra carga cuya aplicación, fiscalización o percepción esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

La justificación del proceso de apremio, que se caracteriza por la sumariedad del conocimiento, atiende a la necesidad de satisfacer el crédito fiscal originado por el incumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados, el cual se vio incrementado a lo largo de los años.

No debe perderse de vista que la hacienda pública, en un sentido dinámico, es la actividad financiera del Estado dirigida a obtener recursos y a realizar erogaciones. Habitualmente, el sistema de recaudación tributario es el que mayor cantidad de ingresos le da al Estado con el fin de solventar el gasto público y atender sus cometidos básicos. Por consiguiente, el incumplimiento de las obligaciones tributarias se ve reflejado directamente en la renta estatal.

El acotado margen cognoscitivo del proceso en estudio veda, en principio, el debate de cuestiones relativas a la causa de la obligación, limitándose sólo a los aspectos extrínsecos del título y a la legitimación de las partes, derivada esta característica de los principios de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos.

Sin embargo, dicha característica no es óbice para que principios y garantías tutelados en la Constitución Nacional se vean conculcados, sino que el acceso a la justicia y la protección de la renta pública deben equilibrarse a fin de que se cumpla efectivamente el derecho de defensa en juicio y las demás garantías constitucionales tales como el derecho a la salud, la educación, la seguridad, entre otras, que se sustentan con la percepción de fondos del estado.

### 3.- Aspectos esenciales

Tal como se ha dicho en la introducción, la ley 11.683 y sus modificatorias, regula el juicio de ejecución fiscal en el artículo 92.

Por su parte el artículo 604 del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación establece que: *“Procederá la ejecución fiscal cuando se persiga el cobro de impuestos, patentes, tasas, retribuciones de servicios o mejoras, multas adeudadas a la administración pública, aportes y contribuciones al sistema nacional de previsión social y en los demás casos que las leyes establecen. La forma del título y su fuerza ejecutiva serán las determinadas por la legislación fiscal.”*.

Asimismo, el artículo 605 del mismo cuerpo normativo prescribe: *“La ejecución fiscal tramitará conforme a las reglas que estableciere la ley que específicamente regula la materia impositiva u otro título al que también por ley se haya atribuido fuerza ejecutiva. A falta de tales disposiciones o en lo que ellas no previeren procederán las excepciones autorizadas en los incisos 1, 2, 3 y 9 del artículo 544 y en el artículo 545 y las de falsedad material o inhabilidad extrínseca del título, falta de legitimación para obrar pasiva en el ejecutado, pago total o parcial, espera y prescripción. Las excepciones de pago y espera sólo podrán probarse con documentos.”*.

El juicio de ejecución fiscal es una vía expedita para el cobro de créditos líquidos y exigibles.

Atendiendo a la necesidad de la rápida satisfacción de las rentas públicas y la presunción de legitimidad que acompaña a las liquidaciones de deuda expedidas por funcionarios públicos, se estructura un proceso de ejecución, destinado a que el Fisco perciba las cantidades dinerarias que le adeudan; y en búsqueda de un mínimo de equilibrio, se

contempla una restringida faz de conocimiento fuertemente simplificada con relación a los plenarios, en aras, precisamente de agotar la coacción de la manera más acelerada posible. (Peretti & Tessone, 2001, pág. 18).

Así las cosas, el proceso en estudio se inicia con la presentación del agente fiscal ante la justicia competente. En dicha presentación se debe consignar el nombre completo y domicilio del demandado, concepto y monto reclamado, domicilio legal de la actora, nombre del oficial *ad hoc* o personas autorizadas a intervenir en las diligencias, las medidas precautorias que se peticionen y adjuntar una boleta de deuda expedida por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Continuando con la explicación del proceso, cumplidos los recaudos estipulados en la ley, el agente fiscal queda facultado a librar, bajo su responsabilidad, mandamiento de intimación de pago por la suma reclamada con más un 15% correspondiente a intereses y costas. Con el mandamiento deberá acompañar copia del título de deuda y del escrito de demanda pertinente. Asimismo, la AFIP estará facultada a trabar, por intermedio de su representante las medidas, precautorias o ejecutorias oportunamente requeridas.

Por su parte, los contribuyentes, dentro de los cinco (5) días de notificado, pueden oponer las excepciones contempladas en la normativa antes citada. Estas serán sustanciadas al fisco por el mismo plazo y se dictará sentencia.

En caso de que el demandado no se presentara a oponer excepciones, procederá el dictado de sentencia, dejando expedita la vía de ejecución del crédito reclamado, sus intereses y costas. El agente fiscal procederá a practicar liquidación y formulará una estimación de los honorarios, cursando la notificación al demandado quien podrá impugnarla, ante el juez interviniente, dentro de los cinco días.

#### **4.- La traba de medidas cautelares en protección del crédito**

#### **4.1. Nociones procesales**

Con el fin de evitar el peligro en la demora dentro de los procesos judiciales, las partes cuentan con una herramienta fundamental: la medida cautelar.

El propósito de las mentadas medidas es evitar que, en virtud de los prolongados plazos que requiere la justicia para resolver las pretensiones, se pierda eficiencia práctica del pronunciamiento. Tal como afirma Calamandrei (2006), sólo en un ordenamiento procesal ideal, en el que la providencia se dictase automáticamente en el mismo momento en que el titular del derecho presentase la demanda, se le otorgaría justicia de modo pleno y adecuado al caso, y por lo tanto no resultarían necesarias las providencias cautelares.

Así, el agente fiscal, con el fin de proteger el crédito, puede peticionar al juez interviniente la traba de una medida cautelar como: el embargo general de cuentas bancarias, de fondos y valores que los contribuyentes tengan depositados en las entidades financieras, el embargo de bienes de cualquier tipo o naturaleza, la inhibición general de bienes, entre otras.

Los presupuestos básicos para la viabilidad de las medidas cautelares son la verosimilitud en el derecho, el peligro en la demora y contracautela. Es menester mencionar que, cuando es el Estado Nacional, Provincial o Municipal, quien peticona la medida, no resulta necesario cumplir con el tercer requisito de contracautela.<sup>1</sup>

#### **4.2. El embargo**

---

<sup>1</sup> En virtud de los acontecimientos económico-financieros que afronta la Argentina, la AFIP dictó la RG N° 4557/2019 publicada en el B.O. del 21/08/2019. Allí se dispuso que las PyMES podrán adherirse a un plan de facilidades de pago, a fin de cancelar las deudas impositivas y previsionales -incluidas retenciones y percepciones impositivas- contraídas ante la AFIP hasta el 15/08/2019. Además permite la posibilidad de refinanciar los planes vigentes.

Por otra parte se prescribió la suspensión de la traba de medidas cautelares por el plazo de noventa (90) días corridos para los sujetos considerados Micro, Pequeñas y Medianas Empresas y la posibilidad de disponer de las sumas embargadas con anterioridad a este anuncio.

Es definido como la afectación de un bien o conjunto de bienes, con el objeto de asegurar un crédito. Encontramos dos tipos de embargo:

- Embargo preventivo: Es una medida cautelar mediante la cual se inmovilizan determinados bienes del deudor. Se trata con el fin de asegurar la eventual ejecución de una sentencia que haga lugar a la pretensión del fisco. En este caso deben concurrir los presupuestos básicos de viabilidad mencionados precedentemente y, durante el transcurso del juicio de ejecución fiscal puede ser reconducido.

-Embargo ejecutivo: no es una medida cautelar, sino que es la ejecución forzada. Permite, el cumplimiento de la sentencia que se encuentra firme en un juicio ejecutivo o, cuando existe un pronunciamiento con autoridad de cosa juzgada en un proceso de conocimiento, para iniciar el proceso de ejecución de sentencia.

Cabe destacar en este punto que el levantamiento total o parcial de las medidas se producirá sin necesidad de una orden judicial. Es decir que, satisfecho el crédito fiscal, la AFIP deberá -en un plazo no mayor a los cinco (5) días hábiles posteriores a la cancelación de la pretensión fiscal- levantar las medidas oportunamente ordenadas.

#### **4.3. Modificaciones introducidas con la reforma tributaria del año 2017**

El art. 92 de la ley 11.683, con la modificación introducida por la ley 25.239, contenía una inadmisibles delegación, en cabeza del fisco nacional, de atribuciones que hacen a la esencia de la función judicial, en tanto permitía que el agente fiscal, por sí y sin necesidad de esperar la conformidad del juez, dispusiera embargos, inhibiciones o cualquier otra medida sobre bienes y cuentas del deudor. Acertadamente sostuvo Casas (2010) que:

En las condiciones expuestas, la ejecución fiscal, reconvertida por la ley 25.239 en un híbrido “administrativo judicial”..., si bien no importó lisa y llanamente instituir la

“autotutela ejecutiva de la administración”, entendida como aquella que exime “a la administración de la carga de obtener una sentencia ejecutiva, facultándola para el uso directo de su propia coacción sin necesidad de recabar el apoyo de la coacción judicialmente administrada”, se tradujo en una marcada regresión en desarmonía con los valores republicanos y la tradición judicialista de la Nación argentina, inspiración reconocida desde antaño a través de diversos hitos fundamentales (pag. 975).

La Corte Suprema de la Justicia de la Nación en la causa “AFIP contra Intercorp SRL sobre ejecución Fiscal” del año 2010 declaró la inconstitucionalidad del inciso 5° del artículo 18 de la ley 25.239, que facultaba a la AFIP a disponer embargos sobre deudores del fisco con el sólo recaudo de informar al Juez asignado a la causa. El Tribunal sostuvo que, el mencionado artículo, no sólo violentaba el principio constitucional de división de poderes, sino que además desconocía los más elementales fundamentos del principio de tutela judicial efectiva y de la defensa en juicio, consagrados tanto en el artículo 18 del Constitución Nacional como en los Pactos Internacionales incorporados con tal jerarquía en el inciso 22 de su artículo 75. Además violaba como el derecho de propiedad de los contribuyentes conforme el artículo 17 de la Norma Suprema, en cuanto establece que la propiedad es inviolable y que ningún habitante puede ser privado de ella sino en virtud de una sentencia fundada en ley. Por último, el Tribunal dejó asentado que era necesaria la admisión, por parte de un Juez, de las medidas cautelares que los funcionarios del Fisco quisieran disponer.

Con la actual redacción del art. 92, quedó suprimida toda actuación discrecional por parte del fisco en cuanto a las medidas precautorias o ejecutivas. Es decir que se trata de un verdadero proceso judicial, donde es el Juez quien decide otorgarlas y sólo una vez que las haya ordenado el Tribunal interviniente, la AFIP estará facultada a trabarlas.

## **5.- Las excepciones oponibles en el juicio de ejecución fiscal**

## 5.1 Nociones introductorias

Cuando el ejecutado decide oponerse a la ejecución del crédito fiscal, debe interponer las excepciones que enumera el art. 92 de la LPT ante el organismo judicial interviniente es decir el que salió sorteado al presentarse la demanda. Al momento de hacerlo, deberá aclarar la fecha de la intimación que se le cursara y acompañar copia del mandamiento y de la boleta de deuda.

El plazo que tiene para oponer excepciones es de cinco días, con la ampliación que pudiere corresponder en razón de la distancia (conf. art. 158 del CPCCN).

Conforme la ley 11.683 las excepciones admisibles son aquellas consideradas sustanciales, es decir:

- a) Pago total documentado;
- b) Espera documentada;
- c) Prescripción;
- d) Inhabilidad de título, no admitiéndose esta excepción si no estuviera

fundada exclusivamente en vicios relativos a la forma extrínseca de la deuda.

En principio la LPT no admite las excepciones puramente procesales como, incompetencia, falta de legitimación pasiva, litispendencia, cosa juzgada, entre otras. Sin embargo, el más Alto Tribunal ha permitido su introducción en las ejecuciones fiscales por vincularse a la constitución inicial del proceso.

De aquellas excepciones, que el Juez interviniente considere admisibles, se correrá traslado al ejecutante por el término de cinco días con copias. El traslado se notificará personalmente

o por cédula y deberá contestarse dentro de los cinco (5) días. En la contestación, el fisco ofrecerá la prueba de la que intente valerse.

Si las excepciones fueran de puro derecho o se fundaran exclusivamente en constancias del expediente, es decir que no requieran la producción de prueba, el Juez dictara sentencia dentro de los diez días de contestado el traslado o de vencido el plazo para hacerlo.

En caso de que se tenga que abrir a prueba la causa, clausurado el período probatorio, se dictará sentencia.

### **5.2.1. Pago total documentado**

Consiste en el cumplimiento de la obligación dineraria consignada en la constancia de deuda.

Ante todo cabe recordar que para considerar hábil el planteo de una excepción de pago documentado, deben concurrir ciertas condiciones: a) que sea anterior a la demanda y b) que el pago se haya imputado correctamente a la obligación que se exige (Folco, 2004).

Asimismo, constituye requisito de admisibilidad de la excepción analizada que el pago se encuentre documentado en instrumento emanado del acreedor o de su legítimo representante y en el que conste una clara e inequívoca imputación del crédito que se ejecuta (Palacio, 2017).

Con el fin de probar esta excepción se deberán acompañar las constancias de pago con sello de la entidad bancaria, constancias otorgadas por cajero automático, la página web de la AFIP o el resumen bancario. También se ha admitido la presentación de la declaración jurada y talón de recibo indicando el importe pagado y el recibo otorgado por funcionario de la oficina de cobros judiciales.

Respecto de la imputación correcta del pago, la Corte en la causa “Fisco Nacional D.G.I. contra Banco 1784 S.A.”, sostuvo que procede la excepción de pago total documentado cuando la imputación no ha sido efectuada correctamente en virtud de un error del Banco.

En el caso la AFIP inició el proceso ejecutivo en concepto de retenciones de IVA. Por su parte, la demandada opuso la excepción de pago total documentado en tanto que el pago se había realizado pero, debido a un error de un empleado bancario, se había consignado una CUIT distinta a la del contribuyente.

El Juez de primera instancia mando a llevar adelante la ejecución. Para así resolver, estimó que la defensa opuesta sobre la base del artículo 92, inciso a), de la ley 11683 no podía prosperar, toda vez que, de los documentos que había aportado la ejecutada, surgía que el pago había sido realizado en nombre de otro contribuyente, sin que existiera constancia alguna de la reimputación de ese abono. Agregó que, inclusive, los pagos mal imputados no eran hábiles para fundar la excepción.

Disconforme, la accionada interpuso recurso extraordinario el cual fue denegado y dio origen a la presentación directa ante la Corte.

El Tribunal adhirió al dictamen del Procurador General y revocó la sentencia. Sostuvo que se realizó una apreciación insuficiente de las circunstancias del caso y de los elementos de prueba ofrecidos y resaltó que son los tribunales inferiores quienes se encuentran obligados a tratar y resolver las defensas fundadas en la inexistencia de deuda.

Por otra parte, la normativa establece que no son aptos para fundar la presente excepción los pagos parciales o, conforme el sexto párrafo del art. 92, los pagos efectuados con posterioridad al inicio de la ejecución, los mal imputados o no comunicados por el responsable a la AFIP en la forma establecida. No obstante ello, si el pago es acreditado en la

causa, es posible que se determine el archivo o la reducción de la ejecución con costas al ejecutado. Al respecto Villegas (2005) sostiene que:

Un pago parcial anterior no comunicado no puede tener una solución demasiado diferente a la de los pagos totales defectuosos (art. 92, párr. 6 °). La reducción se produce, aunque con costas al ejecutado. La diferencia, en el caso analizado, será si hubo pago parcial debidamente comunicado, y ello no se tuvo en cuenta por el fisco, éste deberá reducir la pretensión y hacerse cargo de las costas proporcionales a esa suma pagada (pag. 492).

En cuanto a los pagos no comunicados, la jurisprudencia ha atenuado notablemente la exigencia de la comunicación del pago cuando media un lapso prolongado entre el depósito bancario y el libramiento del oficio<sup>2</sup>. Es decir que, “Cabe admitir entonces la excepción de pago si el organismos recaudador tuvo tiempo necesario para conocer la existencia del pago; aunque este no se hubiera ajustado a la normativa vigente en la materia en cuanto a las formalidades requeridas a los contribuyentes” (Folco, 2004, pág. 520).

Otro de los medios de la extinción tributaria es la compensación (conforme el artículo 28 de la ley 11.683) la cual, produce los efectos jurídicos del pago, “debiéndose admitir que esa defensa puede oponerse como excepción por equiparación procesal a la del pago, aún cuando no esté contemplada en el citado artículo 92 de la Ley de procedimiento Tributario” (Folco, 2004, pág. 520).

Conforme lo ha establecido la jurisprudencia, no es oponible la compensación como excepción si no ha sido admitida previamente por el ente recaudador.

En este sentido se ha expedido la Corte Suprema en los autos caratulados “DGI contra Enercom S.RL” donde sostuvo que: la existencia de saldos a favor del contribuyente

---

<sup>2</sup> JNCCom.Fed. N° 1, Sec. 1ª, 19/10/1995, “Fisco Nacional contra Delfino sobre Ejecución Fiscal”.

provenientes del impuesto al IVA no implica que la deuda, sobre la cual se funda la ejecución fiscal que promueve la AFIP, sea inexistente si no media un acto de dicho organismo que haya admitido la compensación solicitada y dispuesto la acreditación del crédito invocado.

Asimismo, en los autos caratulados “AFIP-DGI contra Signus Electrónica SA sobre ejecución fiscal” el Alto Tribunal dijo que, aún cuando el acto administrativo que dispuso el rechazo del pedido de compensación no se encuentre firme, la controversia suscitada a su respecto debe resolverse por medio de las vías recursivas previstas para la impugnación de aquél, y no en el marco de un proceso de ejecución fiscal, lo contrario implicaría afectar indebidamente la ejecutoriedad de los créditos del Fisco.

Por último, en la causa “Fisco Nacional – AFIP contra Plavinil Argentina SAIC sobre ejecución fiscal”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró la procedencia del recurso extraordinario interpuesto por el Fisco Nacional contra la sentencia del Juez de Primera Instancia que rechazó la ejecución fiscal promovida. Ello así, toda vez respecto a la defensa de pago total documentado, el *a quo* admitió dicha excepción con fundamento en que la deuda reclamada había sido oportunamente cancelada mediante formularios de compensación y con esto se apartó injustificadamente de lo prescripto por el artículo 92 de la ley 11683, que admite dicha defensa pero no contempla a la compensación entre las excepciones oponibles. Asimismo, expresó que no se podía sostener que la deuda reclamada era manifiestamente inexistente, pues no había mediado por parte del Organismo Recaudador una admisión de las compensaciones solicitadas.

### **5.2.2. Espera documentada**

Se trata de un nuevo plazo que, por acuerdo de partes o en virtud de la sola voluntad del acreedor es concedido al deudor y que torna inexigible la deuda en ejecución. El

otorgamiento de una prórroga al vencimiento original puede otorgarse con anterioridad o posterioridad a la emisión del título de deuda.

En este sentido Fenochietto (1999) sostiene que, la excepción de espera es procedente cuando el acreedor ha concedido un plazo para saldar la deuda, el que puede emanar de un recibo o instrumento expreso otorgado en casos particulares, o bien de resoluciones o leyes generales que concedan ampliaciones de plazos para abonar determinados impuestos o contribuciones. Asimismo, manifiesta que, la ausencia de la resolución o, en su caso, del instrumento justificativo de la espera, no puede enervar la ejecutabilidad del título, de modo tal que las gestiones que la deudora realice para suspender el pago de un tributo, son negociaciones ajenas al título e insuficientes para tipificar la excepción comentada.

Por consiguiente, con el fin de probar la presente excepción se requiere la presentación de la documentación respaldatoria y, que de la misma surja claramente la intención del fisco de concederle al deudor un plazo para regularizar su situación.

Al respecto, se ha dicho que para que esta excepción prospere es necesario:

(...) que dicha espera se encuentre documentada y que tales documentos se acompañen al momento de interponer la excepción, existiendo la posibilidad de que se ofrezca prueba tendiente a que dichos instrumentos puedan ser exhibidos al juez si no se encuentran en poder del ejecutado (Balbin, 2010, pág. 895).

Generalmente, cuando hablamos de espera documentada nos referimos al acogimiento, por parte del deudor, a un plan de facilidades de pago. Como han afirmado Peretti y Tessone (2001):

La mayoría de ellos exigen o imponen la obligación del allanamiento liso, llano e incondicionado a la acción fiscal, con condición o presupuesto ineludible para acceder a

tales beneficios. (...) Para que la defensa opere como tal, debe concurrir en la especie algún déficit en la información o en la presentación del acogimiento, porque éste conlleva siempre –para la deuda en juicio- la obligación de allanarse en forma lisa, llana e incondicionada y/ o el desistimiento de cualquier defensa, excepción o recurso como así la renuncia a toda acción y / o derecho, incluido el de repetición (pag. 85).

En la causa: “Fisco Nacional (DGI) c/ Rueda, Daniel Osvaldo s/ Ejecución fiscal” el contribuyente, frente a la pretensión del fisco de ejecutar una deuda incluida en el acogimiento a un plan de facilidades de pago respecto del cual se habían abonado 16 cuotas, interpuso la excepción de espera.

El Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Federal Nº 5 decidió que debía hacerse lugar a la excepción de espera deducida por el ejecutado, toda vez que el Fisco no había negado que la deuda reclamada había sido incluida por la demandada en el acogimiento al régimen del decreto 932/93, siendo que tampoco desconoció los ingresos efectuados durante 16 meses consecutivos, limitándose a afirmar que debía existir un acto propio del Fisco que prestase conformidad al acogimiento formulado por el demandado. Dijo que, parecía injusto condenar al demandado por una deuda que el Fisco estaba cobrando y a la vez sobrecargar al contribuyente de intereses y costas sobre montos que ya había ingresado, cuando todo indicaba que no hubo empobrecimiento para el Ente Recaudador.

Por otro lado, en los autos caratulados “Fisco Nacional - DGI c/ Flores Automotores”, el Juzgado Federal de General Roca, Provincia de Río Negro, hizo lugar a la excepción de espera documentada interpuesta por la ejecutada y rechazó en consecuencia la ejecución fiscal tendiente al cobro de intereses resarcitorios y actualización del impuesto al valor agregado correspondiente a los años 1990/1991. Contra esa decisión, la DGI interpuso el recurso extraordinario que fue concedido.

La CSJN revocó la sentencia de primera instancia. En este sentido, sostuvo que la defensa opuesta por la demandada conllevaba el tratamiento y decisión sobre aspectos que requerían mayor amplitud de debate y prueba, como lo era la validez del acogimiento de la demandada al régimen de facilidades de pago instaurado por el decreto 932/1993, aspecto que no resultaba manifiesto de las constancias de la causa y que presuponía el examen de otras cuestiones cuya demostración excedía el limitado ámbito cognoscitivo del juicio de ejecución fiscal.

#### **5.2.4. Prescripción**

Encuentra su fundamento en razones de seguridad de orden y de paz social. Se refiere al vencimiento del plazo que tiene el acreedor para exigir el cumplimiento de la obligación. Es decir que, se extingue la obligación sustancial por el transcurso del tiempo y pasa a ser una obligación natural y de cumplimiento voluntario.

Esta excepción, a diferencia de las restantes, no requiere que se produzca prueba en el proceso, sino la sola demostración de que ha transcurrido el plazo para que el Fisco exija el cumplimiento de la obligación.

Los artículos 56, 57 y 60 de la Ley de Procedimiento Tributario regulan este instituto. Los plazos para que se produzca la prescripción es de cinco años para los contribuyentes inscriptos y diez para los que debiendo estar inscriptos no lo están.

En cuanto al modo para el cómputo de los términos, se considera que comienzan a correr desde el 1° de enero del año siguiente al de producción del vencimiento de los plazos generales para la presentación de las declaraciones juradas e ingreso de los tributos y accesorios.

Respecto de las multas, conforme lo establece el artículo 60 del mismo cuerpo normativo, el plazo para contar la prescripción comienza a correr desde la fecha de notificación de la resolución que la imponga. Debe contarse de forma separada la prescripción del impuesto omitido y de la de la infracción.

Es necesario aclarar en este punto que existen causales de suspensión y de interrupción de la prescripción.

Dentro de las causales de suspensión, conforme lo establecido en el art. 65 de la LPT, encontramos la determinación de oficio, que suspende por un año su curso desde que la misma fue notificada. Si mediare recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación la suspensión se prolongará por el término de noventa (90) días luego de notificada la sentencia de ese órgano administrativo que declare la incompetencia, determine el tributo o apruebe la liquidación practicada en su consecuencia. La misma suerte sigue la multa que se impuso como consecuencia de dicha determinación. Cuando existiere el acogimiento a algún régimen promocional, el curso de la prescripción se suspenderá por dos años (conf. art. 66 LPT).

En este punto es importante destacar que el reconocimiento de una obligación tributaria efectuado una vez operada la prescripción, no hace renacer la obligación extinguida. En este sentido falló la CSJN en los autos caratulados “Fisco Nacional – DGI c/ Aurelia Seco”.

La Sra. Seco ingresó al Fisco -a valores nominales- el importe imputable a los conceptos, objeto de la determinación. La Dirección General Impositiva inició una ejecución fiscal para reclamar el ingreso de accesorios, consideró que el reconocimiento de la obligación tributaria interrumpió el curso de la prescripción.

El titular del Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal N° 4 rechazó las defensas de prescripción e inhabilidad de título opuestas y mandó llevar adelante el proceso

Para así resolver, desestimó la prescripción opuesta sobre la base de ponderar que el término de la prescripción se había interrumpido a raíz de que la ejecutada había reconocido la obligación impositiva al efectuar los pagos reclamados a valores históricos, lo que importaba un reconocimiento tácito del crédito del Fisco

La contribuyente llegó a la Corte Suprema de Justicia de la Nación por vía de recurso extraordinario. El máximo Tribunal concluyó que la interrupción de la prescripción se da respecto de aquélla que se encuentra en curso, mas no en relación de la ya ganada, al no poder renacer la obligación previamente extinguida.

En cuanto a la interrupción, la misma se encuentra prescripta en el artículo 67 de la ley 11.683 y sus causales son; el reconocimiento expreso o tácito de la obligación impositiva por parte del contribuyente o responsable o, la renuncia al término corrido de la prescripción o por el inicio del juicio de ejecución fiscal contra el contribuyente o responsable.

#### **5.2.5. Inhabilidad de título.**

Cuando el sujeto pasivo no ingresa la obligación tributaria, el Fisco tiene la posibilidad de iniciar un juicio para que cumpla con dicha obligación. Como presupuesto de validez para el inicio de este juicio debe existir un título que cumpla con las condiciones jurídicas, es decir la “boleta de deuda” en la cual debe verificarse determinadas formalidades para tener fuerza ejecutoria.

Conforme lo ha establecido la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo CAyT de la CABA en los autos caratulados “GCBA c/ Salomón Eduardo s/ ejecución Fiscal”: el título ejecutivo debe ser autosuficiente y, a la vez, identificar las circunstancias que justifican el reclamo, debiendo asimismo contener elementos para que pueda ejercerse, de forma útil, el derecho de defensa, dado el marco restringido del sistema procesal.

Asimismo, la Corte Suprema en la causa “OSPLAD contra Provincia de Santiago del Estero” ha dicho que, si bien la ley procesal no especifica los recaudos básicos que deben reunir tales instrumentos, resulta necesario que sean expedidos en forma que permitan identificar con nitidez las circunstancias que justifican el reclamo por la vía elegida.

Es preciso señalar que, conforme el artículo 92 la excepción de inhabilidad de título procede sólo cuando se trata de vicios relativos a las formas extrínsecas de dicha “boleta de deuda”. Es decir que tiene por objeto cuestionar la idoneidad del título. Al respecto, los autores Peretti y Tessone (2001) sostienen que:

El título será inhábil cuando no reúne la totalidad de los recaudos genéricos – individualización del acreedor y deudor, constancia de una obligación de dar suma de dinero líquida o fácilmente liquidable y exigible-, o los requisitos específicos -fecha, firma de los funcionarios autorizados, indicación del impuesto- u otros conceptos liquidados (accesorios, multas ejecutoriadas, etc.) y períodos comprendidos (pag. 89).

A su vez, resulta apta la excepción cuando lo que se alega es una falta de legitimación, en virtud de que, quienes figuran en el título como acreedor y deudor no son las personas que revisten en el proceso las calidades de ejecutante y ejecutado, respectivamente.

La excepción de inhabilidad de título es una defensa de carácter procesal y efectos perentorios, que se puede fundamentar en la carencia de requisitos extrínsecos del instrumento mediante el cual se acciona, que le quitan fuerza ejecutiva, o cuando el accionante o el accionado carecen de legitimación por no tener las cualidades sustanciales que se exigen para ello<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> CNCom., sala B, 29/06/2006, Banca Nazionale del Lavoro c. Greber, Jacobo, La Ley Online.

No obstante lo antes expuesto, se admite la alegación de la inexistencia de la deuda que se ejecuta, cuando dicha circunstancia se encuentra fehacientemente acreditada con las constancias obrantes en el expediente.

La Cámara Contenciosa Administrativa Federal, en la causa “Ministerio de Economía - Disp. 4/01 (SSTA) c. Trans American Airlins S.A.,” ha admitido la excepción de inhabilidad de título opuesta por una compañía aérea en la ejecución fiscal contra ella deducida en virtud de que, al momento de iniciarse dicho proceso, la multa cuyo cobro se pretendía no se encontraba firme, por lo tanto no era exigible.

En el mismo sentido, la Sala II en los autos caratulados “GCBA contra Ferrocarriles Argentinos S.A” ha hecho lugar a la excepción de inhabilidad de título opuesta por la empresa ferroviaria en una ejecución donde se le reclamaban sumas en concepto de “*Contribuciones de Alumbrado, Barrido y Limpieza, Territorial, Pavimentos y Aceras, y Ley 23.514*”, ya que, según la propia normativa fiscal aplicable, la ejecutada estaba exenta del pago de algunos los tributos reclamados, y el título base de la ejecución fue expedido en forma global, importando un defecto formal que lo torna inhábil.

Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho reiteradas veces que no puede llevar a admitir una condena cuando falta alguno de los presupuestos básicos de la acción ejecutiva como es la existencia de una deuda exigible y ello resulta manifiesto en los autos. “*Si la defensa de inhabilidad de título sólo procede en caso de vicios de sus formas extrínsecas, lo que debe entenderse como excluyente del examen judicial de la causa del crédito, no puede exagerarse al formalismo hasta el extremo de admitir una condena por deuda inexistente, cuanto esto resulta manifiesto de autos*”<sup>4</sup>. En el comentario de este fallo, el Dr. Corti (2003) ha sostenido que:

---

<sup>4</sup> C.S.J.N., 14/2/89, "Provincia de Buenos Aires c/Maderas Miguet".

Si bien es cierto que la ley 23.658 limita la excepción de inhabilidad de título, en tanto no la admite "si no estuviere fundada exclusivamente en vicios relativos a la forma extrínseca de la boleta de deuda", esta restricción opera sólo por vía de principio, pero reconoce excepción en hipótesis como la de autos, en la que la deuda en ejecución era manifiestamente inexistente o inexigible. Lo contrario importaría consagrar una solución notoriamente injusta en el solo obsequio de un ritualismo jurídico formal exagerado, incompatible con las exigencias de un real y pronto servicio de justicia."<sup>5</sup>.

En el mismo sentido se expidió la CSJN en los autos caratulados "Municipalidad de Daireaux c/ Pequeña Obra de la Divina Providencia" en tanto que admitió la inhabilidad de título por inexistencia de deuda.

A mayor abundamiento en "Municipalidad de la CABA c/ Hospital Alemán", el Juzgado de primera instancia mando llevar adelante la ejecución por considerar que, para que la demandada estuviera exenta del tributo reclamado, tendría que haber realizado un trámite ante la administración pública, por lo tanto el planteo por ella efectuado en sede judicial era improcedente. La Cámara confirmó la sentencia de primera instancia y la demandada llegó a la Corte vía queja por denegación de recurso extraordinario.

El Alto Tribunal consideró que no era razonable denegarle a la demandada la exención del tributo respecto de determinados períodos por no haber efectuado el trámite administrativo tendiente al reconocimiento de su calidad de institución de beneficencia o solidaridad social - requisito exigido por una ordenanza que disponía la exención-. Expresó que las disposiciones que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con alcance restringido, sino en forma de que la ley se cumpla. Por lo tanto admitió la pretensión de la contribuyente.

---

<sup>5</sup> Corti, Arístides Horacio M. "Ejecuciones fiscales. Deudas manifiestamente inexistentes. Procedencia de la excepción de inhabilidad de título pese a los términos restrictivos de la Ley 23.658. Publicado en: IMP 1990-B , 2519 Cita Online: AR/DOC/2973/2003

### **5.3. Otras excepciones que han sido admitidas por la CSJN**

La CSJN ha admitido la introducción de excepciones procesales en el marco de un juicio de ejecución fiscal.

En este sentido, en los autos caratulados “Fisco Nacional (AGIP-RNSS) c/ Nicolini, Santiago Armando”, al compartir el dictamen del procurador general, sostuvo que: “... *más allá de que el fundamento dado por el juez de primera instancia para rechazar la excepción de incompetencia sea solo aparente, por resultar huérfano de todo sustento, al estar opuesto a lo normado tanto en el primer párrafo del artículo 605 de código de forma que autoriza, entre otros, la defensa del inciso 1) del artículo 544 de dicho cuerpo como a la jurisprudencia del Tribunal de conformidad con la cual el artículo 92 de la ley de rito fiscal legisla únicamente sobre excepciones sustanciales y no incluye las puramente procesales, sin que obste a su introducción en las ejecuciones fiscales ya que, por vincularse a la regular constitución inicial del proceso, deben tenerse por admisibles*”.

A continuación se tratarán de manera sucinta algunas de ellas.

#### **5.3.1 Incompetencia**

Un determinado órgano judicial se encuentra habilitado a entender en una causa en virtud de su competencia la cual se encuentra fijada por: la materia, las personas intervinientes o el territorio.

Las leyes que regulan el procedimiento, la jurisdicción y la competencia son de orden público, esto quiere decir que se aplican de manera automática y sin necesidad de que las partes lo peticionen. Así, los jueces intervinientes, deberán pronunciarse respecto de su competencia de oficio.

Sin embargo, aunque no se encuentre contemplada en el artículo 92, la jurisprudencia ha admitido la excepción de incompetencia por tratarse, como se expuso precedentemente, de una cuestión de orden público. En este sentido Folco (2010) ha sostenido que:

El hecho de que la excepción de incompetencia no está mencionada en el art. 92 de la ley de rito fiscal, (...) no es obstáculo para su acogimiento, porque está admitida por el Cód. Procesal en la ejecución fiscal (art. 544, incs. 1º y 3º y art. 605), y se trata de una cuestión de orden público y comprensiva de todos los juicios (pag. 126).

A diferencia de un juicio ordinario, donde la excepción se opone de previo y especial pronunciamiento, en un juicio de apremio, su oposición provoca la tramitación normal, corriente y completa de la causa.

Es importante destacar dentro de este punto la competencia originaria de la CSJN prescripta en el art. 116 de la C.N. El citado artículo prescribe que: *“Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas (...) en que la Nación sea parte; de las causas que se susciten entre dos o más provincias; entre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero”*.

Durante muchos años, se discutió la competencia originaria de la Corte cuando la Ciudad Autónoma de Buenos Aires litiga contra una provincia. Ello atento a que, se consideraba que la CABA no se encontraba comprendida en el art. 116. Sin embargo, este año, en los autos caratulados “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Córdoba, provincia de s/ ejecución fiscal” el más alto tribunal ha zanjado esta discusión y le reconoció el derecho a la Ciudad de poder litigar en la instancia originaria ante la CSJN.

### **5.3.2 Litispendencia**

Puede oponerse en el caso en que el Fisco persiga el cobro de un mismo crédito en distintos juicios, pues ello afectaría el orden público. En la litispendencia estamos frente a la coexistencia de dos procesos en los que media identidad de sujeto, objeto y causa. Su fundamento radica en “evitar el dictado de sentencias contradictorias, lo que conspira contra la certeza y seguridad jurídica” (Folco, 2010, pág. 128).

Hay litispendencia en sentido propio cuando existe más de un proceso entre las mismas partes, en virtud de la misma causa y por el mismo objeto. Es decir que coexisten dos pretensiones cuyos elementos son idénticos.

A fin de dilucidar si estamos en presencia de litispendencia, en el caso de que existieran dos juicios ejecutivos con identidad de sujeto, objeto y causa, es fundamental poder contar con los títulos de deuda que sirvieron como base de las ejecuciones. En la boleta de deuda figuran los datos claves que son: acreedor, deudor, concepto, importe y período de deuda.

En la causa “Fisco Nacional (DGI) c/ Ansabo S.C.A.”, el Juez de primera instancia rechazó las excepciones de litispendencia e inhabilidad de título opuestas por la demandada por considerar como únicas excepciones admisibles las contenidas en el art. 92 de la LPT y que, la inhabilidad de título debía basarse exclusivamente en vicios relativos a la forma extrínseca de la boleta de deuda.

Vía queja por rechazo del recurso extraordinario, la contribuyente llegó a la CSJN. La D.O. que había dado origen a la ejecución fiscal se encontraba apelada ante el TFN, por lo tanto, la empresa consideraba que existía litispenencia atento a que existista triple identidad de objeto, sujeto y causa.

El más Alto Tribunal sostuvo que atento a que la deuda que dio origen al juicio de apremio se encontraba apelada, no se podía negar por las limitaciones del art. 92, los efectos suspensivos de una determinación apelada, por lo que hizo lugar a la queja.

En el mismo sentido falló la Corte por adhesión al dictamen del Procurador General en la causa “Fisco Nacional (AFIP) c/ Compañía de Transporte El Colorado S.C.A.”.

### **5.3.3. Falta de legitimación pasiva**

Esta excepción se configura cuando demandado no resulta ser el sujeto pasivo en la relación tributaria sustancial en la que el fisco funda su pretensión. En este sentido Folco (2010) ha dicho que: “Es la demostración de la calidad de contribuyente lo que determinará la viabilidad de la falta de legitimación pasiva. El título ejecutivo fiscal deberá acreditar debidamente que existe identidad entre el sujeto pasivo de la obligación tributaria y el ejecutado” (pag. 131).

### **5.3.4. Cosa Juzgada**

Se puede oponer cuando “el Fisco persiga el cobro de la misma obligación tributaria en diferentes juicios ejecutivos, toda vez que se afecta el orden público y la paz social” (Folco, 2004, pág. 527). La procedencia de esta excepción está condicionada a la existencia de una sentencia firme relativa a una pretensión en la cual hay identidad de sujeto, objeto y causa o título.

### **5.3.5. Inconstitucionalidad**

Como ya es sabido, en nuestro ordenamiento jurídico se ha instituido un control de constitucionalidad difuso, esto quiere decir que, cualquier juez puede y debe declarar la inconstitucionalidad de las leyes, aún de oficio, cuando sea manifiesta.

Frente al control difuso, también existe la posibilidad, en virtud de lo dispuesto en la ley 48, un control concentrado y abstracto en cabeza de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, órgano que va a entender por vía de un recurso extraordinario.

Si bien, en principio, no sería procedente el planteo de inconstitucionalidad en los juicios de apremios fiscales, se ha admitido la procedencia de esta excepción en la medida en que se demuestre que la sentencia podría frustrar un derecho constitucional o causar un perjuicio de imposible reparación. En este sentido se ha dicho que:

Nada obsta su admisión toda vez que el art. 31 de la Constitución Nacional consagra que dicho texto es la primera ley de la Nación y los derechos y garantías que reconoce no pueden ser alterados por leyes reglamentarias (cfr. art. 28, C.N.). Además de ello, la doctrina en general la admite como una defensa que, aunque no prevista en el art. 92 de la ley 11.683, surge del derecho procesal general, como garantía del debido proceso tendiente a evitar que se lleven adelante procesos de ejecución discal en flagrante contradicción con la citada garantía (Folco, 2010, pág. 149).

Por su parte, la CSJN ha declarado la necesidad del tratamiento de la excepción de inconstitucionalidad y de su acogimiento en supuestos en que su rechazo ocasiona una clara violación a los derechos de propiedad y de defensa en juicio. Ha dicho en ese sentido: *"no pueden ser consideradas como sentencias válidas aquellos pronunciamientos de los tribunales inferiores que omitan absolutamente tratar la defensa mencionada, toda vez que aquélla ha de gravitar fundamentalmente en el resultado de la causa (Fallos 266:29 y sus citas, 295:190, 299:32, 303:874, entre otros)"*<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Fallos 312:178. CSJN, F. 449. XX. "Provincia de Buenos Aires c/Maderas Miguét I.C.A. y F.", 14/02/1989.

Asimismo, es importante destacar que la excepción de inconstitucionalidad, es admisible aunque para resolverla haya que abrir a prueba la ejecución, ya que, conforme, el art. 549 del CPCCN, no excluye la posibilidad de realizar diligencias probatorias en las ejecuciones fiscales.<sup>7</sup>

## **6.- Ejecución de sentencia**

Se abordará en este punto la tercera parte del proceso. Como ya se ha visto en los puntos anteriores, el Fisco interpone la demanda de la cual se le corre traslado al contribuyente por el término de cinco días, plazo en el cual debe interponer las excepciones que considere oportunas y ofrecer prueba.

Producidas las medidas probatorias ofrecidas por ambas partes y que, a criterio del Juez resultaban conducentes a los fines de abordar a una decisión, el Juez deberá dictar sentencia en un plazo de diez (10) días, donde podrá hacer lugar a la pretensión del ejecutante o acoger las excepciones del contribuyente y rechazar la acción. Asimismo, se determinará que parte carga con las costas y se regularan honorarios profesionales.

En caso de que se rechace la acción, el Fisco cagará con las costas del juicio por el principio objetivo de la derrota, excepto que se lo exima total o parcialmente o, que las costas se impongan en el orden causado. Esto quiere decir que cada una de las partes cargará con los gastos por ella generados durante la tramitación del proceso.

### **6.1. Costas**

Como ya se ha especificado precedentemente, dentro de la misma sentencia de trance y remate se incluye la condena en costas y la regulación de honorarios.

---

<sup>7</sup> Fallos 313:170 CSJN., "Municipalidad de Plaza Huincul v. YPF s/ejecución fiscal", 06/03/1990, con nota de Bidart Campos

Las costas del juicio además de comprender los emolumentos regulados comprenden la tasa de justicia, los honorarios de peritos u otros auxiliares de justicia que hubiesen intervenido en el juicio, gastos ocasionados para la producción de medidas probatorias y los gastos inherentes a la ejecución de sentencia.

- *Tasa de justicia*: es una suma de dinero que se debe a un ente público en virtud de lo dispuesto en la ley 23.898.

Así, conforme el art. 1 de la citada ley, todas las actuaciones judiciales que tramitan ante los Tribunales Nacionales de la Capital Federal y los Tribunales Nacionales con asiento en las Provincias, estarán sujetas a las tasas que se establecen en dicha ley

Por su parte, el art. 2 prescribe que a los juicios susceptibles de apreciación pecuniaria se aplicará una tasa del 3%, siempre que esta ley u otra disposición legal no establezca una solución especial para el caso. Para la determinación de la tasa se tomarán en cuenta el monto de la pretensión al momento del ingreso de la tasa, comprensivo del capital y, en su caso, de la actualización, multa e intereses devengados, que se hubieren reclamado.

Sin embargo, en virtud de lo dispuesto en el art. 13 inc. j) las ejecuciones fiscales se encuentran exentas del pago de la tasa de justicia y dicha exención es de carácter objetivo.

-*Los honorarios*: Conforme el art. 98 de la ley 11.683, los honorarios de los letrados que representen al Fisco, sólo podrán ser percibidos por estos una vez que haya quedado totalmente satisfecho el crédito fiscal. Agrega que, en caso de que el contribuyente se allane a la pretensión fiscal y de en pago las sumas reclamadas, los honorarios serán fijados en el mínimo previsto por la ley de honorarios profesionales de abogados, procuradores y auxiliares de la justicia nacional y federal (ley 27.423).

En caso de que no se opongan excepciones y se dictase sentencia de trance y remate, el representante del Fisco, al notificar la liquidación, notificará la estimación administrativa de honorarios. Si el contribuyente no acepta esa regulación, se requerirá regulación judicial.

Por último debe mencionarse que, en la regulación judicial de honorarios, para su estimación se tiene en cuenta el monto reclamado en el juicio de apremio y los mismos deberán ser depósitos en una cuenta especial abierta por el Juez para dicha actuaciones.

## **6.2 Liquidación**

El agente fiscal una vez dictada la sentencia tiene la carga de practicar liquidación administrativa, de la cual se correrá traslado al demandado por el término de cinco días.

La liquidación abarca diversos conceptos como los son:

- a) Capital reclamado en el título de deuda.
- b) Actualización, cuando así corresponda.
- c) Intereses resarcitorios: Se calculan sobre el capital y la actualización desde el vencimiento de la deuda hasta el inicio del juicio. La tasa es la establecida por la Secretaría de Hacienda.
- d) Intereses punitivos: Son aquellos que se devenguen desde el inicio del juicio hasta el momento en que se practique la liquidación y se calculan sobre el monto reclamado en juicio, la actualización, los intereses resarcitorios y la multa. La tasa es la establecida por la Secretaría de Hacienda.
- e) Asimismo, se liquidaran las obligaciones tributarias de naturaleza previsional que afecten los honorarios, los emolumentos de los auxiliares de justicia que hubiesen intervenido y los gastos inherentes a la ejecución de sentencia.

El contribuyente podrá, dentro del ya referido plazo impugnar la liquidación ante el Juez judicial interviniente, quien sustanciara la impugnación conforme el CPCCN.

## **7.- Recursos**

Los recursos, son aquellos remedios procesales con los que cuentan las partes con el objeto de impugnar las resoluciones judiciales o de subsanar errores y vicios de forma. A continuación se describirán los diversos recursos con los que cuentan las partes dentro del procedimiento de ejecución fiscal.

### **7.1. Recursos de aclaratoria y revocatoria**

El *recurso de aclaratoria* se encuentra legislado en el art. 36, inc.º 6 del CPCCN y art. 166 incs. 1º y 2º del mismo plexo normativo. Se interpone ante el mismo Juez que dicto la sentencia con el fin de aclarar conceptos oscuros, corregir errores materiales o suplir cualquier omisión, siempre que no modifique lo sustancial de la decisión. Se presenta por escrito dentro del plazo de tres (3) días de notificada la sentencia y el Juez lo resolverá sin sustanciación previa.

Por su parte, el *recurso de revocatoria* se encuentra previsto en el art. 238 del CPCCN y procede contra providencias simples que causen o no gravamen irreparable con el fin de que el Juez o Tribunal que las haya dictado las revoque. El plazo para interponerlo es de tres (3) días de notificada la providencia cuya revocatoria se pretende. Se interpondrá y fundará por escrito, excepto que la resolución recurrida ase dictare en una audiencia, por lo que la reposición se interpondrá en el mismo momento y verbalmente.

Si la providencia contra la cual se interpone el recurso fue dictada de oficio o a pedido de la misma parte que la recurre, se resolverá sin sustanciación previa- Si, en cambio, la resolución dependiere de hechos controvertidos, el Juez podrá hacerlo tramitar como un incidente (conf. art. 240 *in fine*).

### **7.2. Recurso de apelación**

El art. 92 de la LPT, dispone que la sentencia de ejecución será inapelable. No obstante, deja a salvo el derecho de la Administración Federal de Ingresos Públicos de librar un nuevo título de deuda, y del ejecutado de repetir por la vía establecida en el art. 81 de la ley 11.683, en tanto haya interpuesto excepciones (Folco, 2010, pág. 155).

Cabe aquí dejar asentado que la AFIP, solo podrá librar un nuevo título de deuda cuando la ejecución haya sido rechazada por un defecto formal de la constancia de deuda, ello así en tanto que la sentencia, tacha el asunto de “cosa juzgada” lo que impide a la AFIP volver sobre lo mismo.

Por su parte, el art. 93 de la LPT, prescribe que la acción de repetición solo podrá deducirse una vez satisfecho el impuesto adeudado, accesorios y costas.

La CSJN en los autos caratulados “FN-DGI c/Pesquera Alenfish SA s/recurso de hecho” luego de efectuar un análisis sobre las razones invocadas por el legislador al introducir la inapelabilidad de las sentencias de ejecución fiscal, sostuvo que la restricción tiene como única finalidad evitar maniobras de obstrucción del accionar del Organismo Fiscal y de la dilación del proceso de cobranza de las deudas tributarias. En ese contexto agregó que, mal podía argumentarse que la resolución que fijó el modo de pago de los honorarios del letrado se encontrase alcanzado por los términos del art. 92, que sólo incluye la irrecurribilidad del auto de intimación de pago y embargo de la sentencia que manda llevar adelante la ejecución.

Es decir que, si bien las sentencias dictadas por la primera instancia en un juicio de ejecución son inapelables, dicha restricción no alcanza la regulación de honorarios.

### **7.3. Recurso extraordinario**

El *recurso ordinario* se encuentra regulado en la ley 4055 y el Decreto 1285/58. Cabe destacar que, el monto mínimo que debe discutirse en el proceso es de \$10.890.000 sin incluir los accesorios ni multas y debe imponerse dentro de los cinco (5) días de notificada la

sentencia y la expresión de agravios es ante la CSJN dentro de los diez días. Al respecto se ha sostenido que:

Contra la sentencia dictada en la ejecución fiscal, atento a su inapelabilidad, a tenor del art. 92, ley 11683, procede el recurso extraordinario, habiéndose admitido también el recurso ordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la medida en que se satisfagan los requisitos propios del recurso ordinario de apelación: a) que la Nación se parte directa o indirecta del pleito; b) que se interponga contra una sentencia definitiva emanada de un tribunal nacional; c) que el valor disputado en último término supere, sin sus accesorios, el monto mínimo fijado por la resolución de la Core Suprema (Spisso, 2005, pág. 144).

La finalidad del recurso extraordinario es mantener el predominio de la C.N. como ley suprema de la Nación sobre cualquier otra norma de jerarquía inferior y su carácter, tal como su nombre lo indica es extraordinario, es decir que debe aplicarse de manera restrictiva.

Entre los requisitos de procedencia se encuentran: 1) que en el pleito se haya puesto en discusión la validez de un tratado, de una ley del Congreso o de una autoridad ejercida en nombre de la Nación y la decisión haya sido en contra de su validez; 2) se discuta la validez de una ley, de un decreto o de una autoridad ejercida en nombre de una Provincia por ser repugnante de la CN, de un tratado o de una ley del Congreso y la decisión haya sido a favor de la validez de la norma provincial y por último; 3) cuando se cuestione alguna cláusula de la CN, tratado o ley del Congreso y la decisión sea contra su validez.

Asimismo, sólo procede contra las sentencias definitivas pronunciadas por los tribunales superiores de las provincias, las Cámaras Federales de Apelación y las Cámaras Nacional de Apelaciones, por lo tanto no procedería ante una sentencia de primera instancia en un juicio de ejecución fiscal. Sin embargo, la CSJN ha reiterado su procedencia en tanto que no se dispone otra oportunidad procesal para hacer valer los derechos en discusión.

Se interpone por escrito dentro de los diez días desde la notificación de la sentencia y, ante el Juez que dictó la resolución que lo motiva, cumpliendo con los requisitos impuestos por la acordada de la CSJN N° 4/2007. De dicha presentación se correrá traslado a la contraparte por el término de diez (10) días. Contestado o vencido el plazo para hacerlo, el Juez se expedirá sobre la admisibilidad del recurso.

Admitido el recurso, se elevara a la CSJN para que tome intervención en la causa.

### **7.3.1. Queja por denegación de recurso extraordinario federal**

El art. 285 del CPCCN prevé la queja ante la CSJN por denegación del recurso extraordinario. La parte que se considere agraviada, dentro de los cinco días del rechazo del recurso extraordinario interpondrá la queja ante el Máximo Tribunal. En este sentido, se ha dicho que: “... para la procedencia del recurso de queja es indispensable que exista un recurso extraordinario deducido ante la Corte y un auto que lo haya denegado, en tanto tiene como objeto la revisión de aquella decisión” (Quintana, 2011, pág. 4).

Como bien sostiene Quintana (2011): “La única finalidad de la queja es demostrar la denegatoria del recurso extraordinario. Para ello la refutación deberá contener una demostración razonada de cada uno de los argumentos utilizados por el *a quo* para rechazar el recurso” (pag. 10).

Al interponer la queja, se deberá depositar, de conformidad con lo dispuesto en art. 286 del citado plexo normativo la suma de cuarenta mil pesos (\$40.000) monto actualizado por la acordada de la CSJN N° 42/2018 B.O. 13/12/2018, vigente a partir del 1° de enero de 2019. Si dicho depósito se omitiere o se lo efectuare en forma

insuficiente, se hará saber al recurrente que deberá integrarlo en el término de cinco días.

En caso de que no se tuvieran los medios económicos para afrontar el depósito previo, deberá iniciarse ante el Juzgado que tramitó la ejecución fiscal, un beneficio de litigar sin gastos.

Se debe tener en cuenta que, si la queja sea rechazada, quien la interpuso deberá cargar con las costas y con los honorarios que se fijen a los letrados intervinientes.

Si por el contrario, la queja es admitida, la imposición de costas dependerá de la resolución que se adopte sobre la procedencia o no del recurso extraordinario federal. En caso de que la CSJN confirme la sentencia, el apelante debería cargar con las costas, sin embargo, queda a discrecionalidad del Tribunal y en caso de que lo considere razonable, imponer las costas en el orden causado.

## 8. Conclusión

Tal como se desprende del desarrollo del trabajo, la ejecución fiscal se caracteriza por la sumaria de conocimiento. La antinomia entre el principio de celeridad procesal y la garantía de defensa en juicio, alcanza su mayor grado de tensión en el procedimiento ejecutivo, el que ha sido ideado por el legislador como un instrumento que permite, a través de una sustanciación ágil, obtener la realización del crédito plasmado en un título que goza de una presunción de autenticidad.

En principio, quedaría excluido el tratamiento de defensas que se basen en la causa de la obligación o a la relación jurídica. Sin embargo, gracias al avance de la jurisprudencia se ha tendido a la flexibilización del proceso ejecutivo, en tanto que se admiten planteos que alteran el clásico esquema y protegen el derecho de propiedad de los contribuyentes.

Dado la contundencia del fallo “Intercorp”, resultaba necesario modificar el art. 92 de la LPT. Así, considero que la modificación introducida por la ley 27.430 en lo que respecta a la traba de medidas cautelares le ha dado preponderancia a la intervención del Juez como director del proceso, delegación que nunca debió dejarse en manos de la administración.

Asimismo, la iniciativa jurisprudencial que admite el análisis de la inhabilidad de título fundada en la inexistencia o inexigibilidad de la deuda por falta de legitimación pasiva; que permite que un Juez de oficio o a pedido de parte declare la incompetencia, la litispendencia, o suspenda el proceso ejecutivo cuando en un juicio ordinario se discute la formación de la deuda o la autenticidad del título; o que se traten cuestiones constitucionales cuando el perjuicio que amenaza podría ser irreparable, no considero que produzca una desnaturalización del proceso sino un mayor afianzamiento de la justicia.

No se obstaculiza el avance hacia la finalidad propia de la ejecución, el cobro del crédito en caso de corresponder, a la vez que se protege el derecho de defensa del deudor, en los

márgenes que armonizan con la tutela del crédito y el derecho de cobro del acreedor, manteniéndose el equilibrio deseado entre ambas partes.

Así se logra el doble propósito de alcanzar la verdad jurídica objetiva, impidiendo que el ejecutante interponga acciones a sabiendas de la inexistencia de la deuda.

Cabe destacar que de este modo se evitan las erogaciones innecesarias a la administración pública, tanto económicas como de recursos de la justicia, que involucran un juicio declarativo posterior para invocar las defensas vedadas en el procedimiento ejecutivo y que de hecho eran manifiestas. Por otro lado, al contribuyente se le evita incurrir en las costas que implica llegar a la CSJN por queja, lo que en definitiva redonda en mayor celeridad y eficacia en la administración de justicia.

## 9.-Bibliografía

### Jurisprudencia:

- Fallos 333:935. CSJN, A. 910 . XXXVII, “Administración Federal de Ingresos Públicos contra Intercorp SRL sobre ejecución Fiscal”, 15/06/2010.
- Fallos 325:1008. CSJN, F. 796. XXXVI, “Fisco Nacional (D.G.I.) contra Banco 1784 S.A.”, 14/05/2002.
- Juzgado Nacional Civil y Comercial Federal, N° 1, Secretaría N° 1 “Fisco Nacional contra Delfino sobre Ejecución Fiscal”, 19/10/1995 (Errepar).
- Fallos 323:825. CSJN, F. 174. XXXIV, “DGR contra Enercom SRL”, 25/04/2000.
- Fallos 323:795. CSJN, A 559 XXXV “AFIP-DGR contra Signus Electrónica SA sobre ejecución fiscal”, 25/04/2000.
- Fallos 324:1287. CSJN, F. 649. XXXVI, “Fisco Nacional- Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Plavinil Argentina S.A.I.C. s/ ejecución fiscal.”, 17/04/2001.
- Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal N° 5, “Fisco Nacional (DGI) c/Rueda, Daniel Osvaldo Ejecución fiscal”, 07/09/1995.
- CSJN, F. 66. XXV “Fisco Nacional-DGI c/ Flores Automotores S.A. s/ ejecución fiscal” 14/02/1995
- Fallos 315:1916. CSJN, F. 19. XXIV “Fisco Nacional (Dirección General Impositiva) c/ Seco, Aurelia Elida”, 08/09/1992.
- Cámara Contenciosa Administrativa y Tributaria de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala I, “Ciudad de Buenos Aires contra Salomón, Eduardo”, 19/09/2005. (LL, 2006-A, 469 - IMP, 2006-3, 476, AR/JUR/4346/2005).
- Fallos 330:4064. CSJN, O. 228. XLI. ORI “Obra Social para la Actividad Docente (OSPLAD) contra Provincia de Santiago del Estero”, 11/09/2007.
- Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativa Federal, Sala III “M° Economía - Disp. 4/01 (SSTA) c. Trans American Airlins S.A.”, 18/10/2007, PET 2007 (diciembre-385), 11, AR/JUR/6582/2007.
- Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal Civil y Comercial, Sala II, “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c. Ferrocarriles Argentinos S.A.”, 06/09/2007, La Ley Online, AR/JUR/8185/2007.
- Fallos 318:1151. CSJN, M 892 XXIX “Municipalidad de Daireaux c/ Pequeña Obra de la Divina Providencia s/ apremio”, 06/06/1995.
- Falos 320:58. CSJN, M. 234. XXX. “RECURSO DE HECHO Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires c/ Hospital Alemán”, 11/02/1997.
- CSJN F. 32. XXXVII “Fisco Nacional(AFIP-RNSS) c/ Nicolini, Santiago Armando”, 12/12/2012
- Fallos: 342:533. CSJN, 2084/2017 “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Córdoba, provincia de s/ ejecución fiscal”, 14/04/2019.
- CSJN F. 599. XXXI, “Fisco Nacional (Dirección General Impositiva) c/ Ansabo S.C.A.”, 16/04/1998.
- Fallos 324:2009. CSJN, F. 415. XXXVI, “Fisco Nacional - Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Compañía de Transporte El Colorado S.A.C. s/ ejecución fiscal”, 26/06/2001
- Fallos 312:178. CSJN, F. 449. XX. "Provincia de Buenos Aires c/Maderas Miguet I.C.A. y F.", 14/02/1989.
- Fallos 313:170 CSJN., "Municipalidad de Plaza Huincol v. YPF s/ejecución fiscal", 06/03/1990, con nota de Bidart Campos.
- Fallos: 328:2627. CSJN F. 214. XXXIX. “Fisco Nacional - Dirección General Impositiva c/ Pesquera Alenfish S.A.”05/07/2005

- Fallos 333:115. CSJN, A. 786. XLI. REX, “Administración Federal De Ingresos Públicos C/ González Alfredo Oscar S/Ejecución Fiscal”, 09/03/2010.

### **Doctrina:**

Peretti, O. R. y Tessone, A.J. (2001). *La ejecución Fiscal en la ley 11.683*, La Plata, Argentina: Librería Editora Platense.

Casas, J. O., Spisso, R. R. y Damarco, J H. (2010). *Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires*, Ciudad de Buenos Aires, Argentina: Doctrina de Errepar: Tomo/Boletín XXXI.

Villegas, H. B. (2005). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ciudad de Buenos Aires, Argentina: Astrea.

Folco, C. M. (2004). *Procedimiento Tributario*, Santa Fe, Argentina: Rubinzal-Culzoni.

Palacio, L. E. (2017) *Derecho Procesal Civil*, Ciudad de Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot.

Fenochietto, C. E. (1999). *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación*, Tº III, Ciudad de Buenos Aires, Argentina: Astrea.

Balbin C. (director) (2010). *Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, comentado y concordado*, Ciudad de Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot.

Corti, A.H. M. (2003). *Ejecuciones fiscales. Deudas manifiestamente inexistentes. Procedencia de la excepción de inhabilidad de título pese a los términos restrictivos de la Ley 23.658*. Publicado en: IMP 1990-B , 2519 Cita Online: AR/DOC/2973/2003.

López, A. N. (2007). *Ley 11.683 (T.O. 1998) Anotada concordada con jurisprudencia, decreto reglamentario y reglamento del Tribunal Fiscal de la Nación*, Ciudad de Buenos Aires, Argentina: Ed. La Ley.

García Vizcaíno, C (2007). *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*, Ciudad de Buenos Aires, Argentina: Lexis Nexis.

Spisso, R. R. (2007). *Derecho Constitucional Tributario*, Ciudad de Buenos Aires, Argentina: Lexis Nexis.

Spisso R. R. (2005). *Acciones y Recurso en Materia Tributaria*, Ciudad de Buenos Aires, Argentina: Lexis Nexis.

Díaz V. O. (dir.) Centro de Investigaciones en Tributario (2008), *75º aniversario de la Ley Nº 11683*, Edición.

Folco, C. M. (2010). *Ejecuciones Fiscales*, Ciudad de Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Gómez, T. y Folco, C. M. (2015). *Procedimiento Tributario. Ley 11.683-Dec. 618/97*. Ciudad de Buenos Aires, Argentina: Ed. Thomson Reuters – La Ley.

Fraga D. (dir.) (2014). *Institutos jurídicos en las normas Tributarias. Comparación y sistematización con las reformas del Código Civil y Comercial de la Nación*. Ciudad de Buenos Aires, Argentina: Thomson Reuters.

Quintana, M. (2011). *Recurso de Queja por Denegación del Recurso Extraordinario Federal*, Ciudad de Buenos Aires, Argentina: Astrea.