

Rota, Patricia Alejandra

*Inexigibilidad e inexistencia de deuda en la
ejecución fiscal tributaria federal*

**Trabajo Final Integrador
Maestría en Derecho Tributario
Facultad de Derecho**

Este documento está disponible en la Biblioteca Digital de la Universidad Católica Argentina, repositorio institucional desarrollado por la Biblioteca Central "San Benito Abad". Su objetivo es difundir y preservar la producción intelectual de la Institución.

La Biblioteca posee la autorización del autor para su divulgación en línea.

Cómo citar el documento:

Rota, P. A. (2016). *Inexigibilidad e inexistencia de deuda en la ejecución fiscal tributaria federal* [en línea]. Trabajo Final Integrador de Maestría en Derecho Tributario. Universidad Católica Argentina, Facultad de Derecho. Disponible en: <http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/tesis/inexigibilidad-inexistencia-deuda-rota.pdf> [Fecha de consulta:]



PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA ARGENTINA

DEPARTAMENTO DE POSGRADO EN DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

TRABAJO FINAL INTEGRADOR

**INEXIGIBILIDAD E INEXISTENCIA DE DEUDA EN LA EJECUCIÓN
FISCAL TRIBUTARIA FEDERAL**

Tutor : Dr. Jorge Damarco

Maestranda: Abogada Patricia Alejandra Rota

ÍNDICE

I.- Introducción	pág. 5
I.- Introducción	pág. 6
1.- Objetivo y metodología del trabajo.....	pág. 6
2. - Antecedentes históricos de la ejecución fiscal federal.....	pág. 9
3.- Caracteres y principios del juicio de ejecución fiscal.....	pág. 12
<i>a) Los caracteres</i>	pág. 12
<i>b) Los principios</i>	pág. 12
<i>i.-Principio dispositivo</i>	pág. 13
<i>ii.- Principio de contradicción o bilateralidad</i>	pág. 14
<i>iii.-Principio de escritura</i>	pág. 15
<i>iv.- Principio de publicidad</i>	pág. 16
<i>v.- Principios de preclusión, adquisición y legalidad e instrumentalidad</i> <i>de las formas</i>	pág. 16
<i>vi.- Principio de economía procesal</i>	pág. 17
<i>vii.- Principio de igualdad</i>	pág. 17
<i>viii.- Principio de no restricción del derecho de propiedad sin orden de juez</i>	pág. 18
4.- Ejecución fiscal en el derecho comparado. Algunos ejemplos.....	pág. 19
Brasil	pág. 19
Bolivia	pág. 20
Chile	pág. 21
Estados Unidos	pág. 22
México	pág. 23
Perú	pág. 23
Uruguay	pág. 25
Alemania	pág. 26
España	pág. 28
Francia	pág. 30
Gran Bretaña	pág. 32
Italia	pág. 33
Internacional	pág. 36
II.- Desarrollo	pág. 38

II.- Desarrollo	pág. 39
1.- La excepción de inhabilidad de título en el art. 92 de la ley 11.683. Antecedentes. Razones de la restricción	pág. 39
2.- Conceptos de existencia de la deuda y de exigibilidad de la deuda en el derecho en general. Su relación con las condiciones que el título ejecutivo debe reunir para exigir el pago de la deuda por la vía ejecutiva. La cuestión probatoria que pueden plantear estos supuestos en el juicio ejecutivo	pág. 41
a) <i>Conceptos de existencia de la deuda y de exigibilidad de la deuda en el derecho en general</i>	pág. 41
b) <i>Relación de los conceptos de existencia y exigibilidad con las condiciones que el título ejecutivo debe reunir para admitirse el cobro de la deuda por la vía ejecutiva</i>	pág. 42
c) <i>La cuestión probatoria que pueden plantear estos supuestos en el juicio ejecutivo</i>	pág. 44
3.- Conceptos de existencia de la deuda y de exigibilidad de la deuda en el derecho tributario en particular: las opiniones doctrinarias; los casos y las soluciones de la jurisprudencia	pág. 45
a) <i>Conceptos de existencia de la deuda y de exigibilidad de la deuda en el derecho tributario en particular: las opiniones doctrinarias y el derecho comparado</i>	pág. 45
b) <i>los casos y las soluciones de la jurisprudencia</i>	pág. 48
i.- <i>Ejecución de multas</i>	pág. 49
ii.- <i>Ejecución con procedimiento pendiente</i>	pág. 51
iii.- <i>Ejecución de deudas impugnadas</i>	pág. 57
iv.- <i>Ejecución de sumas liquidadas según el art. 31 de la Ley 11.683 – pago provisorio de impuestos vencidos-</i>	pág. 62
v.- <i>Defectos del procedimiento que da origen al título ejecutivo</i>	pág. 64
vi.- <i>Ejecución de saldos de declaración jurada originados por defectos de la declaración según el art. 14 de la Ley 11.683</i>	pág. 65
vii.- <i>Ejecución de sumas originadas en una obligación sujeta a una condición o a un plazo</i>	pág. 67
viii.- <i>Ejecución de saldo de declaración jurada cuando los anticipos se encuentran cancelados e igualan o superan el saldo; reducción de anticipos</i>	pág. 68
ix.- <i>Ejecución respecto de persona inexistente, exenta o no alcanzada por el tributo</i>	pág. 70

<i>x.- Ejecución de una suma no líquida</i>	pág. 74
<i>xi.- La cuestión probatoria</i>	pág. 74
4.- Necesidad de la inclusión de las defensas de inexistencia e inexigibilidad de la deuda en el juicio de ejecución fiscal	pág. 77
III.- Conclusión	pág. 80
III.- Conclusión	pág. 81
ANEXO	pág. 83
ANEXO. Proyectos de texto legal.....	pág. 84
Proyecto I.....	pág. 84
Proyecto II	pág. 84
Proyecto III	pág. 85
BIBLIOGRAFÍA, BASES DE DATOS Y OTRO MATERIAL	
CONSULTADO.	pág. 87
Bibliografía	pág. 88
Bases de datos y otro material consultado	pág. 92

Abreviaturas frecuentemente utilizadas.

C.P.C.C.N. por Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

C.C. y C. N. por Código Civil y Comercial de la Nación.

L.P.T. por Ley de Procedimiento Tributario –Ley 11.683-.

C.A. por Código Aduanero.

CSJN por Corte Suprema de Justicia de la Nación.

CNACAF por Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

CF Comodoro Rivadavia por Cámara Federal de Comodoro Rivadavia.

CF Tucumán por Cámara Federal de Tucumán.

TFN por Tribunal Fiscal de la Nación.

JFEFT N° por Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias Número.

JF de El Dorado por Juzgado Federal de El Dorado, provincia de Misiones.

Se aclara que el objeto de los fallos citados es “s/ ejecución fiscal” –salvo indicación expresa- y sólo se referencian las partes.

I.- INTRODUCCIÓN.

I.- Introducción.

1.- Objetivo y metodología del trabajo.

El juicio de ejecución fiscal tributaria en la jurisdicción federal y para los tributos que se rigen por la ley 11.683 se encuentra comprendido en la categoría de juicio ejecutivo. Así lo dispone la propia ley 11.683 cuando en su artículo 92 establece “la ejecución fiscal será considerada juicio ejecutivo a todos sus efectos, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en este Capítulo, aplicándose de manera supletoria las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación” (*sic*)¹ (art. 92, párr. 5º).

El artículo 92 de la ley de procedimiento tributario particulariza para el juicio de ejecución fiscal cuatro excepciones como las únicas admisibles: el pago total documentado, la espera documentada, la prescripción y la inhabilidad de título.

Respecto de esta última establece expresamente que para admitirse, deberá estar fundada exclusivamente en vicios relativos a la forma extrínseca de la boleta de deuda.

Por otra parte, también expresamente dispone -en el párrafo 3º- que no serán aplicables las excepciones del artículo 605, 2º párrafo del C.P.C.C.N. y, por remisión que hace esta norma a los incisos 1, 2, 3 y 9 del art. 544 y al art. 545, debemos entender que se trata de las excepciones de incompetencia, falta de personería, litispendencia y cosa juzgada y la nulidad de la ejecución; además de 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 que expresamente enumera el artículo 605, C.P.C.C.N..

Esta remisión del párrafo tercero del art. 92 de la ley 11.683 reviste serias deficiencias tanto porque se efectúa al segundo párrafo del art. 605 y no al primero – el segundo párrafo no contiene la enumeración antedicha sino una referencia a una cuestión probatoria- cuanto porque la integración de la norma se vuelve confusa al superponerse excepciones que se declaran inaplicables con otras admitidas expresamente en el segundo párrafo del art. 92, como es el caso de la inhabilidad extrínseca del título, el pago total, la espera y la prescripción².

¹ Debió decir: Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (Ley 17.454, actualmente es el texto ordenado por el decreto 1042/1981 (B.O. 27/08/81) y sus modificaciones). Debería modificarse pues puede dar lugar a confusión con el nuevo código unificado civil y comercial.

² Navarrine considera que es una disposición incongruente la que declara no aplicables las del art. 605 del CPCCN, porque esas excepciones son las de pago y espera que están previstas en el art. 92 de la ley 11683: Giuliani Fonrouge, C. M. y Navarrine, S. C., *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*.

La norma tampoco admite la oponibilidad por la vía de la excepción de los pagos posteriores al inicio de la ejecución, de los pagos mal imputados y de los pagos no comunicados en la forma que establezca la AFIP (art. 92, párr. 6º, ley 11.683).

Si descartamos las repeticiones, tendremos que para la ley 11.683 no son aplicables al juicio de ejecución fiscal las defensas de incompetencia, falta de personería, litispendencia, cosa juzgada, nulidad de la ejecución, falsedad material del título ejecutivo, falta de legitimación para obrar pasiva en el ejecutado, pago posterior, pago mal imputado y pago no comunicado.

Ahora bien, las defensas de pago posterior, mal imputado y no comunicado, son contempladas por la ley con consecuencias que impiden la oposición bajo la forma de excepción pero derivan en el archivo o disminución del monto objeto de la ejecución, con o sin costas (art. 92, párr. 6º, ley cit.).

Las otras que la ley 11.683 establece como no aplicables han sido, con mayor o menor amplitud, admitidas por la jurisprudencia, sea en forma directa o sea incluyéndolas dentro de la inhabilidad de título y generalmente fundadas en consideraciones que hacen al correcto funcionamiento del proceso, a sus principios y reglas, sin la aplicación de los cuales, la sentencia se encontraría viciada por no haberse asegurado correctamente la garantía de la defensa del ejecutado.

Por otra parte, también se han admitido dentro de la inhabilidad de título los casos en que la deuda que se pretende ejecutar no existe como tal, o bien, resulta de algún modo inexigible.

Esta manera de plantear la defensa de inhabilidad de título ha sido propiciada por interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que considera que la inexistencia manifiesta de la deuda que surge de manera patente de las constancias del expediente sin necesidad de mayores demostraciones vuelve inhábil al título ejecutivo por no contener una deuda exigible –presupuesto esencial de la vía ejecutiva–, porque de otra manera se afectaría directamente el derecho de propiedad y comportaría un excesivo rigor formal con grave menoscabo de garantías constitucionales.

Teniendo en cuenta el estado de la jurisprudencia, se va a limitar este trabajo a delinear los supuestos que pueden incluirse en la excepción de inhabilidad de título, según este sentido de la inexigibilidad o inexistencia de la deuda, planteando como

Ley 11.683 (t.o. 1998). Decreto reglamentario 1397/79. Régimen Penal Tributario y Previsional (Ley 24.769), 9º ed., actual. y ampl. por S. C. Navarrine, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2005, p.550. Ver también la discusión parlamentaria comentada más adelante en el capítulo II, punto 1 de este trabajo y la respectiva nota al pie con su referencia.

hipótesis, la necesidad de ampliar legislativamente el perfil de esta excepción, incluyendo la posibilidad de proteger los casos de inexistencia de la deuda o inexigibilidad de la misma, siempre que tales circunstancias puedan ser acreditadas mediante prueba documental o informativa, en las condiciones de ofrecimiento y producción que para esta prueba prevé el proceso ejecutivo previsto en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, o bien crear una nueva excepción específica que resguarde estos supuestos.

Ello así porque la limitación que la ley 11.683 impone, en tanto la restringe a estar fundada exclusivamente en vicios relativos a la forma extrínseca de la boleta, resulta excesiva y no garantiza adecuadamente la garantía constitucional de la defensa ni el derecho a una tutela judicial efectiva asegurado por los pactos internacionales de derechos humanos que forman parte de la Constitución Nacional.

Por otra parte, la inclusión en la ley de supuestos que hoy en día son aceptados por la jurisprudencia, también redundaría en un beneficio de la Administración desde el punto de vista del control y del costo de la recaudación, puesto que obligaría al Fisco a verificar con mayor precisión si existe en cada caso deuda exigible, evitando litigios que pueden hacerle soportar las costas y mejorando la percepción que el contribuyente puede tener acerca de la eficiencia del Estado.

La metodología de trabajo consistirá en el estudio de las opiniones de la doctrina, tanto general como especial y de la jurisprudencia emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y de los nuevos Juzgados Federales de Ejecuciones Fiscales Tributarias, previo una introducción sobre la ejecución fiscal y sus caracteres y principios en el ámbito de la jurisdicción federal y en los sistemas comparados.

2. - Antecedentes históricos de la ejecución fiscal federal.

Casás, citando a Gauna, señala que el sistema judicialista en nuestro país, recién sería recibido en forma definitiva mediante la Constitución Nacional de 1853; antes, la materia contenciosoadministrativa y de Hacienda, estaba reservada a la administración, mediante un sistema de fuente española que provenía de la época colonial³.

En cuanto al régimen general del procedimiento de ejecución, Levaggi explica que en el proceso de la codificación, un trabajo legislativo muy importante de Buenos Aires fue la ley de juicio ejecutivo del 27 de octubre de 1860, que se formuló sobre la base de la ley española reformada en 1830 para no alejarse de la jurisprudencia de la época.

Le daba carácter ejecutivo al documento de firma reconocida; mantenía el auto “de solvendo” que era la oportunidad que se daba al deudor de pagar antes de librar el mandamiento de embargo – una práctica antigua y en correlación con la prisión por deudas-; mantenía la fianza de saneamiento a cargo del deudor y la prisión por deudas; establecía la improrrogabilidad del término de prueba si no era de común acuerdo; en suma, procuraba abreviar el trámite⁴.

A los pocos años y para el ámbito federal, se dicta la Ley 50 del 4 de septiembre de 1863 -Ley de procedimientos de la Justicia Federal- la que, según este autor, es el primer esfuerzo de codificación procesal moderna en el país. Tomó como modelos las leyes de enjuiciamiento españolas de 1855 y 1830 y el Código de Procedimiento francés. Respecto del juicio ejecutivo, esta ley estableció la inembargabilidad de ciertos bienes y redujo los alcances de la prisión por deudas, la que finalmente fue suprimida por la Ley 514 del 22 de junio de 1872⁵.

³ Casás, J.O., *Dictamen para el Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires sobre la autotutela ejecutiva de la administración tributaria*, www.derecho.uba.ar/institucional/centro-estudios-der-tributario/dictamen-afip-contra-itercorp-casas.pdf. En este dictamen, Casás cita el capítulo de Juan Octavio Gauna, *El procedimiento administrativo en el orden nacional argentino. Origen y evolución*, en la obra *Derecho Procesal Administrativo*, dirigida por Juan Carlos Cassagne, ed. Hammurabi, 2004.

⁴ Levaggi, A., *La codificación del procedimiento civil en la Argentina*, en *Rev. Chilena de Historia del Derecho*, N° 9, 1983, ps.216/217; ref.: www.historiadelderecho.uchile.cl.

⁵ Levaggi, A., *La codificación...*, ps.220; 222 y232.

También Folco y Gómez citan como antecedente directo del proceso ejecutivo en la Argentina al procedimiento de apremio español, v. Gómez, T. y Folco, C.M., *Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97*, 5ª ed. actual. y ampl., La Ley, Buenos Aires, 2007, p. 419.

Podetti señala que la ley 50 reglamentaba en el título XXIV el juicio ejecutivo y el cumplimiento de la sentencia de remate y en el título XXV, un procedimiento de apremio para ciertos créditos y para la ejecución de sentencias⁶.

Palacio refiere que ese juicio de apremio era una ejecución abreviada o acelerada, con pocas excepciones oponibles (falsedad de título, falta de personería en el portador, pago, transacción y compromiso) y en la que las resoluciones eran inapelables⁷.

Al procedimiento de apremio se lo considera el precedente del juicio de ejecución fiscal pero es recién en 1967, que se incorpora específicamente este tipo de proceso como un capítulo especial del juicio ejecutivo en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (hoy en día se aplica a aquellos tributos recaudados por la Nación no sujetos a la ley de procedimiento tributario)⁸.

Paralelamente, el Código aduanero prevé un procedimiento de ejecución para el cobro forzoso de los créditos aduaneros que se desarrolla en forma administrativa por ante la Aduana, para los casos en que existan mercaderías en los depósitos fiscales; de no darse este supuesto relativo a las mercaderías, se aplica el procedimiento del art. 92 de la ley 11.683⁹.

⁶ Ramiro Podetti, J., *Tratado de las Ejecuciones*, 3ª ed. ampl. y actual. por Guerrero Leconte, V.A., Ediar, Buenos Aires, 1997, p. 624.

⁷ Palacio, L. E., *Derecho Procesal Civil*, t. VII, 5º reimp., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2005, ps. 757/758.

⁸ Giuliani Fonrouge, C.M. y Navarrine, S.C., *Procedimiento tributario y de la Seguridad Social*, 11ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2010, p.465.

⁹ Giuliani Fonrouge, C.M. y Navarrine, S.C., *Procedimiento tributario ...*, 11ª ed., p. 484/485. Respecto de la ejecución aduanera, Navarrine explica que el régimen aduanero requiere el cobro sin dilaciones por estar implicadas mercaderías que pueden ser perecederas y por ello el art. 1122, C.A. prevé un procedimiento sumarísimo por ante la autoridad aduanera para los casos en que existan mercaderías en los depósitos fiscales, pero si no las hay o el producto de la venta de las mercaderías no cubre el crédito de la Aduana, el cobro del saldo debe tramitarse mediante la vía judicial (ps. 484/485). Ver también Giuliani Fonrouge, C. M., *Derecho Financiero*, t. II, 9ª ed. 1ª reimp., La Ley, Buenos Aires, 2005, ps.722/724, en donde se detalla el régimen.

Navarrine también dice que a partir del dictado del decreto 65/05 que reglamenta el juicio de ejecución fiscal, se amplía el ámbito de aplicación porque el principio es el de unificar en ese régimen la ejecución judicial de toda deuda fiscal cuyo sujeto activo sea la AFIP y por eso ya no se puede dudar de que la ejecución judicial de las deudas aduaneras se ve sometida al procedimiento del art. 92, ley 11.683 (v. Navarrine, S.C., *El juicio de ejecución fiscal ha sido reglamentado siguiendo los lineamientos del Código de procedimiento Civil y Comercial y unidad de los procesos*, Rev. Impuestos, 2005-17, 2273).

García Vizcaíno, por su parte, se refiere al procedimiento de ejecución fiscal en sede administrativa y en sede judicial, contemplados por el Código aduanero en los arts. 1122/1124 y 1125/1128, respectivamente. Por ante la sede administrativa tiene lugar cuando no se paga el importe de los tributos o las multas que recauda el servicio aduanero o para la restitución de sumas percibidas indebidamente en virtud de regímenes de estímulo a la exportación más sus accesorios. El procedimiento implica la suspensión del libramiento de la mercadería y su embargo y la suspensión en los registros controlados por dicho servicio. Si no se paga, previa comunicación al interesado, la Aduana dispone la venta de la mercadería. García Vizcaíno, C., *Manual de derecho tributario*, 1ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2014, ps. 489/490.

Refiriendo a los antecedentes de la ejecución fiscal prevista por la ley 11.683, Navarrine dice que la ley 12.151 preveía un procedimiento bajo el nombre de “cobro de impuestos” que se mantuvo en la ley 11.683 t.o.1937, pasando a denominarse “juicio de apremio” con el decreto 14.341/46 y sufriendo modificaciones en 1959, por ley 15.265; en 1967, por ley 17.595; en 1972, por ley 20.024 –que lo denomina “juicio de ejecución fiscal”-; en 1973, por ley 20.626 y en 1978, por ley 21.858. En 1989, mediante la ley 23.658 se producen reformas sustanciales que restringen la defensa en juicio. Se producen posteriores reformas por ley 23.871 de 1990 y el decreto 618/97. En el año 1999 el artículo se sustituye íntegramente por ley 25.239 y en 2003 por la ley 25.795 y en 2005, por ley 26.044, se realizan nuevas modificaciones¹⁰.

Debe señalarse que el texto del art. 92 de la ley 11.683 sufre considerables modificaciones por el Digesto Jurídico Argentino, en etapa de observación, habiéndose suprimido la mayor parte de las facultades otorgadas a la Administración en este procedimiento, pero manteniéndose la estructura de las excepciones¹¹.

Si no se localiza mercadería en jurisdicción aduanera o ella no es suficiente para atender la deuda, procede la ejecución en sede judicial, mediante el procedimiento de la ley 11.683.

¹⁰ Giuliani Fonrouge, C.M. y Navarrine, S.C., *Procedimiento tributario...*, 11ª ed., ps.464/465.

¹¹ www.infojus.gob.ar/digesto.

3.- Caracteres y principios del juicio de ejecución fiscal.

a) Los caracteres .

El juicio ejecutivo según Palacio, está integrado por menos cantidad de actos que el ordinario y se desarrolla y concluye en menor tiempo. Ello se traduce en un número limitado de defensas y la falta de idoneidad de este tipo de proceso para un examen y solución integral del conflicto, por lo que la sentencia sólo hace cosa juzgada formal. Su finalidad es obtener la satisfacción de un crédito y no la declaración de la existencia o inexistencia de un derecho sustancial incierto. El efecto inmediato de la interposición de la pretensión es el otorgamiento de un acto conminatorio si el título cumple con los requisitos y si el pago no se cumple, el de un acto coactivo sobre el patrimonio del deudor¹². Dentro de él, las ejecuciones especiales son ejecuciones que por razón de una mayor simplicidad se las conoce como ejecuciones aceleradas; con una celeridad que se justifica en el caso de los tributos, para lograr una más rápida percepción de la renta pública. Sus reglas son la restricción en el número de excepciones que se pueden oponer, la restricción respecto de la prueba a rendirse en extraña jurisdicción –sólo la imprescindible- y la creación del título ejecutivo por ley sustancial¹³.

Se pueden predicar de la ejecución fiscal los caracteres generales descritos por Palacio ya que el art. 92 párr. 5º, ley 11.683 dispone que será considerada juicio ejecutivo y que se le aplicarán de manera supletoria las disposiciones del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Carranza Torres describe específicamente como características típicas de la ejecución fiscal, su pertenencia al juicio ejecutivo, el carácter judicial y contencioso, el carácter singular en cuanto la pretensión se refiere a una deuda tributaria en sus distintas especies certificada en la boleta de deuda y no permite la acumulación de otro tipo de acciones, el carácter de expeditivo aunque no instantáneo, de cognición limitada, que en principio se ciñe al título ejecutivo y que es independiente de la tramitación de otras actuaciones administrativas relacionadas¹⁴.

b) Los principios.

¹² Palacio, L.E., *Derecho Procesal Civil*, Tº I, 2º ed. 6º reimp., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2005, ps. 332/334.

¹³ Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. I, ps. 680 y 683.

Los principios procesales son, según entiende Palacio, las directivas u orientaciones generales en que se funda cada ordenamiento jurídico procesal¹⁵. En el caso del juicio de ejecución fiscal podríamos enunciar los siguientes principios, haciendo uso de la clasificación y definiciones que este autor provee para el procedimiento en general:

i.- Principio dispositivo.

Aquel en cuya virtud se confía a la actividad de las partes tanto el estímulo de la función judicial como la aportación de los materiales sobre los que ha de versar la decisión del juez¹⁶.

Aplicándolo a la ejecución fiscal, podemos decir que este proceso se inicia siempre a petición de parte -AFIP-; que las partes pueden disponer del derecho material invocado sin perjuicio que en el caso de que quien pretenda disponer sea el agente fiscal, deberá siempre acreditar la orden o autorización administrativa emanada de autoridad competente que le permita desistir o allanarse, ya que las boletas de deuda en las que se encuentra otorgado el poder, sólo lo habilitan a promover la acción judicial pero no a desistirla. Además, por el principio de legalidad que rige el ejercicio de las competencias en el ámbito estatal, la facultad de disponer del crédito fiscal debe estar prevista por las normas dentro del ámbito de las competencias del funcionario autorizante -por ejemplo, la posibilidad de admitir el pago en cuotas, que está prevista en forma general a través de los regímenes de facilidades de pago-¹⁷. También resulta exigible el impulso procesal de las partes, lo que hace aplicable el instituto de la caducidad a este proceso, incluso dispuesta de oficio.

No puede el juez apartarse de las cuestiones propuestas por ellas en virtud del principio de congruencia y debe señalarse que lo debatido también se encuentra limitado

¹⁴ Carranza Torres, L.R., *Ejecución Fiscal. Acción, defensa y proceso. Aspectos controvertidos del procedimiento. Doctrina y análisis de casos. Modelos*, 1ªed., Legis Argentina, Buenos Aires, 2011, ps.91/94.

¹⁵ Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. I., p. 250.

¹⁶ Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. I., ps. 253/262.

¹⁷ El decreto 411/1980 t.o. dto. 1265/1987 dispone que la facultad de representar en juicio al Estado nacional incluye la de formular allanamientos y desistimientos, otorgar quitas y esperas, transigir, conciliar, rescindir contratos, someter a juicio arbitral o de amigables componedores, aceptar herencias o legados e iniciar y proseguir juicios sucesorios pero siempre mediando una autorización del órgano competente. Ver al respecto: García Pullés, F. R., *Tratado de lo Contencioso Administrativo*, Hammurabi, Buenos Aires, 2004, Tº 2, ps. 1015/1016 y Díez, M.M., *Derecho Procesal Administrativo*, Editorial Plus Ultra, texto ampl., corr. y actual. a 1996, Buenos Aires, 1996, ps. 160/162 y 163/165 en los temas del allanamiento y la transacción.

tanto por el contenido del título ejecutivo -ya que es éste el que fija el objeto de la pretensión de cobro de la actora- como por las pocas excepciones admisibles.

En cuanto a la aportación de los hechos y de la prueba, no puede dejar de señalarse que los tribunales suelen ponderar cada situación particular y disponer medidas para mejor proveer que, superando el principio dispositivo, tienden en cierta forma a encontrar la verdad material en el caso, sobre todo si existen indicios en el expediente de la inexistencia o inexigibilidad de la deuda.

Las razones que permiten la morigeración del principio dispositivo residen en que si bien la relación jurídica que vincula a las partes y que origina el cobro forzoso es una relación de tipo obligacional, que vincula a las dos partes en calidad de acreedor y deudor respectivamente, dicha obligación se ve no pocas veces modificada por circunstancias que la propia ley permite y que impactan sobre su exigibilidad. Para citar algunos ejemplos, el régimen de reducción de anticipos, los regímenes de facilidades de pago, las compensaciones, por los que el deudor solicita una modificación sea en el quantum, sea en el plazo, sea en la forma del pago y que no siempre reciben una respuesta expresa por parte del Fisco antes de que éste inicie la ejecución. Exhiben estas situaciones, por un lado, el interés público del Fisco en recaudar los fondos necesarios para atender al gasto público y, por otro lado, la necesidad de que lo haga con respeto del principio de legalidad y de las garantías de los habitantes, respondiendo en forma expresa las solicitudes que le formula el contribuyente, para darle la oportunidad del pago voluntario y de no ser sometido al cobro forzoso.

Carranza Torres, por su parte, considera que se aplican a la ejecución fiscal los principios de verdad material y de valoración amplia de la prueba, porque no puede cobrarse forzosamente una deuda inexistente o una cantidad que no se debe¹⁸.

ii.- Principio de contradicción o de bilateralidad.

Palacio recuerda que deriva de la garantía de la defensa prevista en el art. 18 de la Constitución Nacional y que se traduce en que los jueces no pueden disponer sin que previamente hayan tenido oportunidad de ser oídos y de producir prueba los que pudieran verse directamente afectados por los actos. Este principio se aplica al proceso de ejecución en forma restringida, como lo explica el autor, por no poderse discutir la causa de la obligación que genera el crédito; pero ello se ve compensado por el juicio

¹⁸ Carranza Torres, L.R., *Ejecución Fiscal...*, ps.81/83.

ordinario posterior que se puede llevar a cabo para hacer valer las defensas que aquí se encuentran limitadas¹⁹.

El primer peldaño de la bilateralidad en la ejecución fiscal es la notificación del mandamiento de intimación de pago. El diligenciamiento de este instrumento se realiza directamente por los oficiales de justicia *ad hoc* nombrados por la AFIP y autorizados en cada expediente y se practica en el domicilio fiscal del ejecutado, con carácter de domicilio constituido procesal, en virtud de lo dispuesto por el art. 3º, últ. párr., ley 11.683. Es un acto fundamental del proceso ejecutivo al punto que su falta conlleva la nulidad de la ejecución acorde con lo dispuesto por el art. 545, inc. 1 del Código Procesal. Luego, si se oponen excepciones o defensas o se denuncia el pago o la espera posteriores a la ejecución, procede la sustanciación, la eventual producción de prueba – que se encuentra restringida dado el limitado ámbito de conocimiento- y de medidas para mejor proveer que sean estrictamente necesarias, luego de lo cual se dicta el pronunciamiento ejecutivo que habilita el cobro forzoso o que rechaza la ejecución fiscal. Este pronunciamiento es inapelable pero puede ser controlado en los supuestos que habilitan el recurso extraordinario por ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

iii.- Principio de escritura.

Palacio dice que regirá el principio de escritura o el de oralidad, según que la sentencia deba fundarse tan sólo en aquellas alegaciones y pruebas que se hayan producido, respectivamente por escrito o de palabra²⁰.

La ejecución fiscal se desarrolla por escrito y es considerada un juicio ejecutivo a todos sus efectos, siendo el Código Procesal de aplicación supletoria – art. 92, párr. 5º, ley 11.683.

La única audiencia prevista en el juicio ejecutivo es la del art. 558 bis del Código Procesal, reservada a establecer entre las partes la forma más rápida y eficaz de satisfacer el crédito, procurando evitar perjuicios innecesarios, que no está destinada a discutir sobre la procedencia del crédito sino a cumplir con su cancelación bajo una modalidad acordada en la audiencia. Sin embargo su utilidad se presenta como relativa y no se recurre a ella en la ejecución fiscal por cuanto los agentes fiscales, como ya se

¹⁹ Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. I, ps. 262/264.

²⁰ Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. I, ps. 267 y 269/271.

señaló más arriba, no pueden disponer total o parcialmente de los créditos ni de la forma en que ellos deben ser satisfechos, sin una autorización particular.

Cabe recordar que en el ámbito de la recaudación de los tributos rigen con alcance general, regímenes de regularización de pagos –desde hace un tiempo el régimen “Mis facilidades” que se va reformando- que establecen modalidades para el pago en plazos, incluso para aquellos créditos en vías de ejecución y que en todos los casos deben ser solicitados por ante la AFIP en la forma dispuesta en las reglamentaciones.

Son de práctica los desistimientos conjuntos de las partes, pero ellos se producen previa intervención de la autoridad administrativa competente, lo que se traduce en una orden administrativa al agente fiscal que le permite el desistimiento y pedido de archivo para el caso concreto.

Carranza Torres dice que el principio de escritura se aplica tanto a la actuación de las partes como a la prueba y lo considera más importante que en otro tipo de procesos, porque la actividad fisco-contribuyente se desarrolla casi por completo por escrito²¹.

iv.- Principio de publicidad.

Dice Palacio que este principio requiere que los actos procesales puedan ser presenciados o conocidos incluso por quienes no participan en el proceso, recordando que la consulta del expediente se halla restringida por el Reglamento para la Justicia Nacional²². Debe señalarse que actualmente la tendencia es hacia una mayor publicidad de los actos del Poder Judicial, en cuya instrumentación juega un rol importante la informatización de los expedientes y la posibilidad de su consulta pública a través de la página web oficial del Poder Judicial de la Nación. En el caso de la ejecución fiscal, sin embargo, debe recordarse que puede encontrarse en juego el secreto fiscal que instaura la ley 11.683 en su art. 101. En efecto, no podrían develarse a terceros datos referidos a declaraciones juradas y manifestaciones o informes que los responsables o terceros presentan a la AFIP.

v.- Principio de preclusión, adquisición y legalidad e instrumentalidad de las formas.

²¹ Carranza Torres, L.R., *Ejecución Fiscal...*, ps. 81/82.

²² Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. I, ps. 275 y 276/277

De acuerdo con el principio de preclusión, el proceso se encuentra articulado en diversos períodos dentro de cada uno de los cuales deben cumplirse uno o más actos siendo ineficaces si se ejecutan fuera de su fase²³. El de adquisición, Palacio lo refiere a que los resultados de la prueba producida se adquieren para el proceso en forma definitiva y con carácter común para todas las partes, beneficiándolas o perjudicándolas²⁴. En cuanto a los de legalidad e instrumentalidad de las formas, se fundan en que la ley es la que establece los requisitos de los actos procesales y las partes no pueden alterarlos, tiende a garantizar la defensa en juicio de la persona²⁵. Todos estos principios son plenamente aplicables a la ejecución fiscal, sin que se adviertan particularidades para resaltar.

vi.- Principio de economía procesal.

Tiende a la abreviación y simplificación del proceso, en opinión de Palacio se presenta en variantes como la concentración –cita como ejemplo la intimación de pago, embargo y citación de excepciones todo en un mismo acto-, la eventualidad –formular todas las alegaciones de la etapa en forma conjunta- , la celeridad, el saneamiento –la resolución *in limine* de las cuestiones que puedan impedir el pronunciamiento de mérito. También este principio se aplica plenamente a la ejecución²⁶.

Carranza Torres, a los principios de economía procesal y eficacia del proceso, los considera acordes con la finalidad de recaudar en el menor tiempo posible los tributos y el interés público presente en ello, sin dejar de contemplar la eficacia del proceso resguardada mediante la observación de las normas del debido proceso²⁷.

vii.- Principio de igualdad.

No debe haber una preeminencia del Estado en esta relación bilateral y contradictoria. Aun cuando la ejecutividad de la boleta de deuda es de por sí un privilegio del título emitido en forma unilateral que se ve reforzado porque su impugnación sólo puede ser fundada en vicios formales, la jurisprudencia ha extendido las razones para su impugnación a otros supuestos, como se analizará en este trabajo.

²³ Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. I, p. 279.

²⁴ Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. I, p. 284.

²⁵ Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. I, ps. 293/294.

²⁶ Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. I, p. 288.

²⁷ Carranza Torres, L.R., *Ejecución Fiscal...*, ps.81/83.

En contrapartida y como ya se ha expuesto al tratar sobre el principio dispositivo, el juez tiende a igualar la relación cuando decreta medidas para mejor proveer a cargo de la AFIP, generalmente referidas al aporte de los antecedentes administrativos, en lo que podría percibirse como una aplicación incipiente de las modernas teorías de las cargas probatorias dinámicas²⁸.

Carranza Torres al exponer los principios de bilateralidad y contradicción, dice que ellos sujetan en este proceso tanto al particular como al Estado, quienes están obligados a actuar con las mismas calidades y con la misma cantidad de posibilidades de acción²⁹.

viii.- Principio de no restricción del derecho de propiedad sin orden de juez.

Debe agregarse especialmente para la ejecución fiscal el principio de no restricción del derecho de propiedad sin orden de juez, directamente tutelado por la Constitución Nacional en su artículo 17. Ello así porque en este procedimiento, tanto a través del art. 92 de la ley 11.683 como en regímenes del derecho comparado, se puede apreciar la intención de instalar la posibilidad de que el organismo recaudador imponga por sí medidas restrictivas del patrimonio o del ámbito de libertades y derechos personales de los particulares. Primero los tribunales de ejecución competentes y luego la Corte Suprema de Justicia de la Nación han dejado bien en claro que esas facultades están prohibidas al Poder Ejecutivo y a la administración en general y que sólo pueden ser dispuestas mediando la orden del juez³⁰.

Cabe hacer mención también que Carranza Torres considera aplicable a la ejecución fiscal, el **principio de gratuidad**, en virtud de la exención del pago de la tasa de justicia³¹.

²⁸ Arazi, R., Berizonce, R.O. y Peyrano, J. W., *Cargas Probatorias Dinámicas*, LL01/08/11, en www.laleyonline.com.ar.

²⁹ Carranza Torres, L.R., *Ejecución Fiscal...*, p. 82.

³⁰ C.S.J.N. en “Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp S.R.L. s/ Ejecución Fiscal” del 15/06/2010.

³¹ Carranza Torres, L.R., *Ejecución Fiscal...*, ps.81/83.

4. Ejecución fiscal en el derecho comparado. Algunos ejemplos.

Giuliani Fonrouge siguiendo la clasificación que efectúa en el año 1968, Manuel Rapoport, señala que en América Latina existen nueve países con régimen de apremio administrativo (Bolivia, Colombia, Ecuador, Estados Unidos, Guatemala, Méjico, Panamá, Perú y Trinidad - Tobago), once con sistema judicial (Argentina, Brasil, Costa Rica, El Salvador, Haití, Honduras, Nicaragua, Paraguay, República Dominicana, Uruguay y Venezuela) y uno con régimen que llama “de transición” (Chile)³². Se reseñarán algunos de ellos, el de los Estados Unidos y otros de países de Europa.

Brasil.

En Brasil, De Campos³³ explica que la cobranza del crédito tributario requiere que se inscriba la “deuda activa” en el libro propio de la repartición. Se inicia la ejecución con la petición acompañada de la certificación obtenida del libro, petición en la que se requiere la citación del deudor para que pague en forma inmediata bajo apercibimiento de ejecución de sus bienes. La ejecución fiscal no es una ejecución común porque la Administración goza en ella de ciertos privilegios. Sus presupuestos son la presencia de un título ejecutivo que certifica el derecho o la obligación y la certificación del incumplimiento de la obligación y de su monto preciso; por ley el título debe estar revestido de exigibilidad, certeza y liquidez (art. 586, Cód. proc. civ.). El juez competente es el federal para los tributos federales y entiende en apelación el Tribunal Regional Federal; esta decisión puede ser recurrida por recurso extraordinario por ante el Supremo Tribunal Federal.

El juez ordena la citación del deudor por el término de cinco días bajo apercibimiento de que si no paga o no garantiza la deuda mediante depósito o fianza, se embargan sus bienes y eventualmente se secuestran; se procede luego al registro del embargo o secuestro y al avalúo de los bienes embargados o secuestrados.

El título ejecutivo debe reunir las condiciones de liquidez, certeza y exigibilidad, por lo que la jurisprudencia y la doctrina han entendido que el deudor puede oponerse a la ejecución fundado en la inexigibilidad o la suspensión de la exigibilidad de la deuda.

³² Giuliani Fonrouge, C.M., *Derecho Financiero*, ..., nota 142, p. 710. Cita aquí un trabajo de Manuel Rapoport, *El cobro de la deuda tributaria: políticas y problemas administrativos*, publicado por el CIAT correspondiente a la segunda asamblea general del año 1968. También citado por Casás en el Dictamen sobre la autotutela ejecutiva de la administración tributaria, dictamen para el Centro de Estudios de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la U.B.A. ya citado.

³³ De Campos, D., *Direito Processual Tributário*, 5ª ed., Editorial Atlas, Sao Paulo, 1998., ps. 67 y 76/80.

Una vez garantizada la ejecución, el demandado tiene 30 días para oponer defensas que pueden consistir en falta o nulidad de la citación en el proceso de conocimiento; inexigibilidad del título; ilegitimidad de las partes; acumulación indebida de ejecuciones; exceso en la ejecución o su nulidad; cualquier causa impeditiva, modificativa o extintiva de la obligación; incompetencia; suspensión; impedimento del juez. En el mismo plazo debe producir la documental y ofrecer la demás prueba. Si el juez hace lugar a la defensa se extingue la ejecución, se levanta la garantía y la hacienda pública carga con las costas; si no, sigue la ejecución. En este caso, los bienes embargados y valuados se enajenan mediante subasta pública.

De Brito Machado explica que la “deuda activa tributaria” es la proveniente de un crédito de naturaleza tributaria, regularmente inscrita en la repartición administrativa competente, después de agotado el plazo fijado para su pago por la ley o por la decisión final resultado de un proceso regular. La inscripción no es constitutiva del crédito tributario pero presupone que el crédito está regular y definitivamente constituido y el plazo para el pago, agotado. El certificado que se emite debe tener el nombre del deudor, los corresponsables, sus domicilios si fuera posible y el número del expediente en que se originó el crédito, así como el libro y foja en que se inscribió la deuda activa. La falta de estos datos causa la nulidad del título y de la ejecución.³⁴.

Bolivia.

La ejecución tributaria es administrativa, se inicia mediante la notificación del título ejecutivo y puede ser suspendida en caso de autorización de un plan de pagos o la constitución de garantías. Sólo pueden oponerse a la ejecución, la extinción de la deuda tributaria en las formas previstas en el código, la resolución firme o sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada que declare la inexistencia de la deuda y la dación en pago, oposiciones que deben articularse antes de la conclusión de la fase de ejecución tributaria. Las medidas coactivas que puede ejercer la administración son la intervención del negocio del deudor; la prohibición de celebrar actos o contratos de transferencia o disposición respecto de ciertos bienes; la retención de pagos de terceros; la prohibición de participar en procesos de adquisición de bienes y contratación de servicios en el marco de la Ley de Administración y Control Gubernamental; otras medidas previstas por ley relacionadas directamente con la ejecución de deudas y si

³⁴ De Brito Machado, H. *Curso de Direito Tributário*, 7ª ed., Malheiros Editores, Sao Paulo, 1993, ps. 168/170.

todas las demás resultan infructuosas, la clausura de establecimientos, locales, oficinas o almacenes del deudor³⁵.

Chile.

En el caso de Chile, el Código Tributario de Chile³⁶ establece que constituyen título ejecutivo las listas o nóminas de los deudores que se encuentren en mora, firmadas por el Tesorero Comunal (art. 169 CTC). Es este funcionario quien despacha el mandamiento de ejecución y embargo mediante una providencia estampada en la nómina y que hace de auto cabeza del proceso, dicho mandamiento no puede ser recurrido. Se pueden embargar las remuneraciones, el pagador debe retenerlas e ingresarlas en una cuenta de depósito y cuando queda firme la ejecución se transfieren al Fisco (art. 170, CTC). La notificación de la intimación y requerimiento de pago será hecha personalmente por el recaudador fiscal o por carta certificada o por cédula cuando así lo determine el juez sustanciador. Si el requerimiento no tiene resultado positivo, el recaudador procede a trabar el embargo y puede solicitar una declaración jurada de los bienes que si no se brinda, puede llevar a la aplicación de apremios corporales a pedido del Abogado Provincial (art. 171, CTC). El auxilio de la fuerza pública se presta con la sola exhibición de la resolución del Tesorero Comunal -o del Juez Ordinario, en el caso de oposición del deudor o de los terceros a la diligencia- (art. 172 CTC). En caso de no pago frente al requerimiento, el recaudador procede directamente al embargo de los bienes muebles labrando acta (arts. 173 y 174 CTC).

Dentro de los 10 días hábiles del requerimiento, el deudor puede oponerse a la ejecución ante la Tesorería Comunal (art. 176 CTC) sólo fundado en las siguientes excepciones: pago; prescripción; no empecer el título al ejecutado (pero no puede discutirse la existencia de la obligación tributaria). Las demás excepciones del procedimiento civil se reservan al juicio ordinario; puede pedirse administrativamente la compensación y el acreedor del fisco puede pedir la suspensión de los apremios hasta por 60 días (art. 177, CTC). El Tesorero Comunal tiene cinco días para pronunciarse sobre la oposición, si no son de su competencia, las excepciones deben ser resueltas por el Abogado Provincial o la Justicia Ordinaria (art. 178 CTC). Entonces, si no se opuso excepción o ella no es de competencia del tesorero, se remite al Abogado Provincial con la certificación de que no se opuso en plazo o con el escrito incorporado al expediente, quien en 5 días hábiles deberá pronunciarse y en otros 5 días hábiles deberá presentar el

³⁵ Código Tributario de Bolivia, arts. 107 a 114. Ref: www.impuestos.com.bo.

³⁶ Ref: http://leyes-cl.com/codigo_tributario/169.htm.

expediente al Tribunal Ordinario con un escrito solicitando que este se pronuncie sobre la oposición o de no haberla, que se ordene el retiro de las especies embargadas y se tomen las medidas de realización de los bienes (art. 179 CTC). La resolución es recurrible pero para suspender la ejecución deberá consignarse una suma equivalente a la cuarta parte de la deuda (art. 182 CTC). Se aplican a la tramitación de las excepciones las reglas del proceso civil (art. 181 CTC). El juez ordena el retiro de las especies embargadas y su remate, designando depositario al recaudador quien debe retirar las cosas bajo recibo para su inmediata subasta (art. 184 CTC). Los bienes inmuebles se subastan por orden del juez a solicitud del Abogado Provincial (art. 185 CTC) y éste puede solicitar su adjudicación al Fisco al precio de su avalúo fiscal si las dos primeras subastas estuvieran desiertas (art. 199, CTC).

Estados Unidos.

En el caso de los EEUU³⁷, ante la falta de pago, la administración asienta contablemente la deuda, notifica al deudor exigiéndole el pago y si éste no cumple, el IRS –*Internal Revenue Service*- publica una *Notice of Federal Tax Lien*, que tiene por fin poner en conocimiento de los acreedores que el gobierno tiene derecho sobre el patrimonio de ese deudor -una suerte de inhibición general de bienes-. Esa publicación afecta a todos sus bienes presentes y futuros, puede en los hechos reducir el acceso al crédito, también se extiende a los bienes afectados al negocio y subsiste aun en caso de quiebra.

Spodick³⁸ explica que determinado el impuesto, se notifica y requiere el pago y si no se paga en 10 días, se libra un *general tax lien*, que se aplica respecto de toda propiedad y derechos reales o personales. Puede permanecer no publicitado o ser publicado a través de la *Notice of Federal Tax Lien (NFTL)*. Ello no implica el inmediato secuestro porque previamente el IRS debe mandar una notificación de intención de embargo -*Notice of intent of levy*, -en el caso que peligre la recaudación puede embargar directamente-. La notificación de la intención de embargo o de la NFTL, habilitan al deudor a solicitar una audiencia *Collection due Process (CDP)* que es una audiencia informal administrativa ante la oficina de apelaciones del IRS. Se pueden invocar en ella la improcedencia de la recaudación o proponer alternativas de pago. La decisión es recurrible ante la Tax Court.

³⁷ Ref: www.irs.gov.

³⁸ Spodick, S.V., *The IRS and enforced collection*, GPSolo Magazine- April/May 2005. Ref: www.americanbar.org.

Una vez intimado el pago, puede producirse el embargo administrativo en cualquier momento, mediando el cual se secuestran los bienes y se venden para satisfacer la deuda. Este tipo de acción administrativa es discrecional del IRS.

En general, no se procede con el embargo si existen pendientes propuestas de pago o compromisos de pago o si se pide la audiencia CDP.

Si no se paga la deuda, el IRS procederá con las acciones de recaudación forzosa que pueden incluir: embargo y cobro sobre el salario y otros ingresos, sobre cuentas bancarias o sobre cosas de propiedad del deudor, seguido de su venta.

México.

Para México, el Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades exigirán el pago de los créditos fiscales no cubiertos ni garantizados, mediante procedimiento administrativo de ejecución –PAE- (art. 145, CFF). El procedimiento administrativo de ejecución se desarrolla a partir de un requerimiento de pago por 6 días hábiles, al que le siguen el embargo, avalúo de bienes y publicación de convocatorias para remate.

Dice Torres Espinosa³⁹ que el PAE se inicia a partir de la presunción de que la resolución que se va a ejecutar es legal, además debe tratarse de una resolución definitiva, por no existir pendientes recursos o porque no fueron intentados los mismos. Ante la falta de pago se procede al embargo, remate, enajenación fuera de subasta o adjudicación a favor del fisco. El embargado puede elegir los bienes que se le embargan siempre que sean de fácil realización y en un orden que va desde el dinero, metales preciosos y depósitos bancarios, pasando luego por acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios, créditos, otros bienes muebles y bienes inmuebles. También se puede embargar mediante intervención de la caja o intervención de negociaciones. El remate o enajenación forzosa se lleva a cabo mediante subasta pública. El procedimiento se puede suspender si los créditos no se encuentran firmes pero debe asegurarse el interés fiscal y el proceso termina cuando la administración ha obtenido el pago de todas las sumas reclamadas y gastos.

Perú.

³⁹Torres Espinosa, B., *Los derechos y obligaciones de los contribuyentes entorno al procedimiento administrativo de ejecución en el sistema federal mexicano*, Rev. TECSISTECATL, vol 3, n° 10, junio 2011. Ref: www.eumed.net/rev/tecsistecat1.

Paredes Gonzales⁴⁰ dice que la cobranza coactiva en el sistema tributario nacional del Perú es una facultad de la administración tributaria –una de las manifestaciones de su autotutela ejecutiva- que se ejerce por el Ejecutor Coactivo, auxiliado por Auxiliares Coactivos y que es una de las manifestaciones más intensas de las facultades de la administración para ejecutar por sí misma sus decisiones sin necesidad de requerir la intervención del juez. Las características del procedimiento son: la facultad de cobranza coactiva corresponde a la Administración tributaria a través del ejecutor coactivo, que tiene responsabilidades administrativa, civil y penal; el ejecutor debe ser un profesional del derecho tributario y/o administrativo; procede el cobro coactivo del tributo, sus intereses, multas y gastos y costas; el cobro lo debe ejercer directamente el Ejecutor Coactivo quien debe suscribir las notificaciones bajo pena de nulidad.

El procedimiento se inicia mediante la notificación de la resolución de Ejecución Coactiva que contiene un mandato de cancelación de las órdenes de pago o resoluciones de cobranza dentro de los 7 días hábiles, bajo apercibimiento de medidas cautelares o ejecución forzosa si las medidas ya se hubieren trabado. La deuda exigible coactivamente es la que se encuentra firme o no ha sido impugnada en plazo, las apeladas fuera de plazo si no se garantizan, la establecida por resolución del Tribunal Fiscal y la que conste en orden de pago notificada. Las medidas que se pueden trabar son el embargo sobre fondos bancarios, sobre la caja diaria de la empresa, anotación en los registros, embargo sobre los bienes muebles en general, así como cautelares genéricas. A fin del cobro se procede a la venta, o bien, a la tasación y remate de los bienes cuando no se trate de dinero en efectivo. Se realizan hasta tres remates, reduciendo los precios base en un 15% por vez para inmuebles y sin base para muebles.

La norma del Código dice que sólo se puede oponer la nulidad de la orden de pago o resolución si se omitieron requisitos establecidos normativamente y que no se admiten escritos que entorpezcan o dilaten el trámite. Se admite, también, el recurso de queja por ante el Tribunal Fiscal cuando: no exista deuda exigible; se trabaron indebidamente medidas cautelares preventivas; se continuó con el procedimiento a pesar de existir causal de suspensión; se efectuó la notificación mediante publicación y no

⁴⁰ Paredes Gonzales, P. E., *El procedimiento de ejecución coactiva en la administración pública nacional y los gobiernos locales*, Rev. Electrónica, Centro de Estudios de Derecho Municipal, Universidad de San Martín de Porres, Fac. de Derecho, Año I, N° 1, 2007.

v. también, wedms.ciat.org/argentina31_argentina_1997_tema_1.3_peru1_pdf y <http://orientación.sunat.gob.pe>.

corresponde; la notificación por cédula es inválida; o si se notifican en forma conjunta la orden de pago y la resolución de ejecución coactiva⁴¹.

El texto dice que sólo el ejecutor puede suspender el trámite y por las causales previstas en la norma pero también puede suspenderlo el Tribunal Fiscal ante la queja por defectos de tramitación y los jueces en la vía del amparo o del proceso contencioso administrativo. Se puede suspender el trámite por medida cautelar ordenada en un amparo constitucional, cuando una ley lo disponga expresamente y cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y se hubiera interpuesto el reclamo en 20 de días de notificada la orden de pago.

El procedimiento concluye por: reclamación temporánea en trámite de los actos de determinación, de imposición de multa o de decaimiento del plan de pagos –siempre que se continúen pagando las cuotas-; extinción prevista en el Código Tributario; prescripción; falta de legitimación pasiva; existencia de plazo otorgado para el pago; nulidad, revocación o sustitución de las órdenes de pago o de las resoluciones materia de cobranza; quiebra del deudor; disposición legal expresa; apelación fuera de plazo pero garantizada.

Uruguay.

En el Derecho uruguayo, Gianni Gutiérrez⁴² dice que el juicio ejecutivo tributario es un proceso de conocimiento y no de ejecución, con una estructura abreviada; el juez realiza un control estricto de los requisitos de admisibilidad y fundabilidad que surgen de la documental aportada por la actora y dicta la sentencia citando de excepciones al demandado. Si este no opone excepciones, la sentencia pasa en autoridad de cosa juzgada y se ejecuta mediante el proceso de ejecución. Si el demandado se defiende, se convoca a una audiencia que tendrá el contenido de la audiencia preliminar del juicio ordinario.

A diferencia del proceso ejecutivo común, el tributario no requiere la intimación de pago ni la conciliación previas. Las excepciones son limitadas y previstas en el texto expresamente.

El juicio puede iniciarse una vez que se ha agotado la vía administrativa en forma expresa, esto quiere decir, con rechazo de los recursos de revocación y

⁴¹ v. pto II Recurso de Queja en: <http://orientación.sunat.gob.pe>.

⁴²Gutiérrez, G., *Relato nacional* uruguayo, en las X Jornadas Rioplatenses de Tributación, Tema II: Análisis comparativo de la controversia fiscal a nivel administrativo y jurisdiccional, Montevideo, junio de 2015, pto 6 Juicio Ejecutivo tributario.

jerárquicos en forma expresa. Si termina en forma ficta, no habilita a la administración a ejecutar.

El juicio se suspende si se ha iniciado acción de nulidad por el contribuyente o los responsables.

En otro comentario al régimen de este país, Mario Ferrari⁴³ recuerda que el Código Tributario prohíbe condicionar el ejercicio de la tutela jurisdiccional al previo pago de tributos; prescribe que la adopción de medidas cautelares y la ejecución de los créditos tributarios requieren de un proceso judicial y establece la suspensión preceptiva del juicio ejecutivo fiscal en los casos en que se encuentre en trámite la acción anulatoria.

Sin embargo, en su opinión, la tutela efectiva alcanza a muy pocos casos dentro de aquellos que son objeto de inspecciones practicadas y cerradas y considera que el control ejercido por la justicia ordinaria en las medidas cautelares y juicios ejecutivos es una mera homologación de las decisiones administrativas

Señala que la suspensión del juicio por la deducción de la acción de nulidad se produce en la etapa de citación de excepciones por lo que el embargo de ejecución inicial queda trabado hasta el dictado de la sentencia – tres o cuatro años-.

Sebastián Arcia, por su parte, agrega que en Uruguay la acción ejecutiva se desarrolla ante la Justicia ordinaria y que al suspenderse por efecto de la interposición de la acción de nulidad, la Administración puede pedir medidas cautelares mientras dura la suspensión. Si se anula el acto, se clausura el procedimiento y si no se anula, se vuelve a citar a excepciones⁴⁴.

Reseñando algunos países europeos se referirán los regímenes de Alemania, España, Francia, Gran Bretaña e Italia y, finalmente, se referirá la opinión de Grau Ruiz acerca de las características que debe revestir la ejecución internacional.

Alemania.

⁴³Ferrari, M., *La tutela jurisdiccional tributaria en Uruguay ¿Ilusión o derecho efectivo? La viabilidad de pequeños grandes cambios*, comunicación técnica en: X Jornadas Rioplatenses de Tributación, Tema II: Análisis comparativo de la controversia fiscal a nivel administrativo y jurisdiccional, Montevideo, junio de 2015, pto. II. La quimera de la tutela jurisdiccional efectiva frente a la administración tributaria en el Uruguay actual y pto VI. Juicio ejecutivo tributario.

⁴⁴Arcia, S., *Derechos Humanos y Tributación*, en: *Anais das XX Jornadas do ILADT. Ano 2000 – Salvador – Bahia*, ABDF, 2000, p. 465.

En el caso del derecho alemán⁴⁵, la Ordenanza Tributaria Alemana dispone que las autoridades financieras podrán ejecutar en vía administrativa los actos administrativos por los que se exija una prestación pecuniaria, norma aplicable a las declaraciones – liquidaciones. Las autoridades ejecutivas son las Oficinas de Hacienda y las Oficinas Principales de Aduanas (OTA, 249.1).

La ejecución se suspende o puede impedirse por la interposición de un recurso (OTA, 251.1) y para iniciarla es requisito que la obligación se encuentre vencida y que se haya requerido al deudor por el término de una semana⁴⁶. Si la deuda se origina en una declaración-liquidación, no es necesaria la intimación (OTA, 254.1). Tampoco lo es si el deber de pago fue recordado antes del vencimiento del pago (OTA, 259).

En el mandamiento de ejecución o en la providencia de embargo debe indicarse la causa de la deuda con relación a las cantidades a recaudar (OTA, 260).

Las objeciones contra el acto administrativo que manda ejecutar se harán valer fuera del procedimiento ejecutivo mediante los recursos procedentes (OTA, 256).

Se suspende o limita la ejecución si cesan los requisitos de ejecutividad por interposición de recurso, si se revoca el acto administrativo origen de la ejecución, si se extingue la pretensión sobre la prestación o si se aplaza la pretensión (OTA, 257.1).

Las medidas ejecutivas siguen surtiendo efectos salvo que se revoquen expresamente (casos de revocación del acto y de extinción de la pretensión) (OTA, 257.2).

Cuando en un caso concreto la ejecución no sea equitativa, la autoridad ejecutiva puede suspenderla o limitarla provisionalmente o revocar una medida ejecutiva (OTA, 258).

La ejecución se puede llevar a cabo sobre el patrimonio mobiliario, sobre créditos y otros derechos patrimoniales y sobre el patrimonio inmobiliario (OTA, Cap. II, secc. 3ª y ss.). La ejecución de bienes muebles se realiza mediante embargo; la ejecución de cosas se realiza a través de un funcionario ejecutivo que puede incluso hacer uso de la fuerza pública requiriendo la ayuda de la policía y el embargo sólo se puede evitar si se paga al funcionario lo debido o se demuestra que tiene concedido un plazo de pago o que la deuda se ha extinguido. Las cosas embargadas se subastan

⁴⁵Ordenanza Tributaria Alemana en *Congreso Internacional de Justicia Administrativa. LX aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación. Tomo IV. Códigos Tributarios de Europa*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1997.

públicamente por orden de la autoridad ejecutiva. Si lo embargado es dinero, su aprehensión se considera como pago del deudor.

Si se embargan créditos o derechos se considera embargado cuando se notifica al tercero la prohibición de pagar al deudor. Luego se libra la orden de cobro.

En el caso de los inmuebles, se aplican las normas de la ejecución forzosa judicial; dice la norma de la OTA que las solicitudes del acreedor necesarias para la ejecución sobre el patrimonio inmobiliario serán presentadas por la autoridad ejecutiva y que en ellas se deberá manifestar que se dan los requisitos legales para la ejecución, cuestiones que no estarán sometidas al conocimiento del Juzgado ejecutante o del Registro de la Propiedad. La autoridad ejecutiva sólo puede pedir la ejecución sobre inmuebles cuando no pueda hacer efectiva la suma sobre el patrimonio mobiliario.

Sin embargo la autoridad financiera competente puede embargar preventivamente tanto muebles como inmuebles cuando sea de temer que la cobranza se verá frustrada o gravemente dificultada.

Las medidas sobre la persona deben ser pedidas al juez de primera instancia y sólo en caso de peligro, para asegurar la ejecución de su patrimonio.

En la obra de Hensel se divide al procedimiento de ejecución en tres fases: cautelar –para pretensiones que probablemente deban ejecutarse-; preliminar –actos de indagación acerca de si la ejecución dará resultado y si no será demasiado costosa y por los que se pueden requerir un inventario y un juramento al deudor- y la fase de satisfacción –cuyo objeto es obtener coactivamente la prestación y extinguir su pretensión.

También se señala que las excepciones del deudor ejecutado deben hacerse valer por los remedios previstos para ellas y en principio no impiden la prosecución de la ejecución forzada; en principio debe cumplir y repetir, pero las articuladas contra la pretensión misma pueden llevar a que la Oficina de Hacienda suspenda la ejecución y que las autoridades ejecutivas revoquen el decreto de ejecución y el embargo debe detenerse si el deudor demuestra al oficial de justicia que se le otorgó un plazo para el pago o que ya pagó⁴⁷.

España.

⁴⁶En la obra de Hensel, se afirma que no es necesario un título ejecutivo pero sí es necesaria la requisición de pago notificada para que pague en el término de una semana. Hensel, A., *Derecho Tributario. Traducción de los Dres. Leandro Stok y Francisco M.B. Cejas*, Nova Tesis, Rosario, 2000, p. 361.

⁴⁷Hensel, A., *Derecho Tributario...*, ps. 363/365.

En el caso de España, García de Entrerría explica que el título ejecutivo es un acto administrativo cuyo objeto es una obligación vencida o “en descubierto” -por no haber sido cumplida en término-; el procedimiento se inicia dando una nueva oportunidad para que el deudor cumpla por sí mismo bajo apercibimiento de ejecución⁴⁸.

Este autor describe el procedimiento como sigue: se notifica al interesado la liquidación y si no cumple voluntariamente en el plazo previsto para cada caso, se extienden las “certificaciones de descubierto” que acreditan la deuda. Son el título necesario para comenzar la vía de apremio, que se inicia con la providencia de apremio en la que se incluye la deuda pendiente, los recargos y el requerimiento de pago. Iniciado el apremio, no se suspende hasta que se pague, se garantice por aval bancario o se consigne el importe ante la Caja General de Depósitos. Para hacer efectivo el apremio se embarga y sólo si es necesario entrar a los lugares que requieren del consentimiento del titular se requerirá autorización del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo. El procedimiento termina con la subasta pública de los bienes embargados, si no llegan a adjudicarse en dos subastas sucesivas pueden adjudicarse directamente a Hacienda en pago del crédito⁴⁹.

Arias Velasco, a su vez, dice que el procedimiento de apremio es la más importante manifestación en el ámbito tributario del privilegio de ejecutoriedad o ejecución de oficio en virtud del cual la Administración puede ejecutar y hacer cumplir sus decisiones sin precisar el auxilio de la Autoridad Judicial⁵⁰. Señala que las certificaciones de descubierto acreditativas de deudas tributarias expedidas por los funcionarios competentes tienen la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y los derechos de los deudores. El procedimiento es exclusivamente administrativo. La expedición de título ejecutivo es presupuesto necesario para el despacho de la ejecución. La providencia de apremio se consigna en el título ejecutivo y junto con él se notifican al deudor⁵¹.

Por su parte, Jordi Sopena Gil también coincide en que es una manifestación clara del principio de autotutela de la Administración y al desarrollar el procedimiento respecto de los tributos locales dice que la ejecución requiere del título ejecutivo; que

⁴⁸García de Entrerría, E. y Ramón Fernández, T., *Curso de Derecho Administrativo*, tomo I, 12ª ed., Thomson – Civitas, Madrid, reimp. 2005, ps. 785/786.

⁴⁹ García de Entrerría, E. y Ramón Fernández, T., *Curso...*, t. I, ps. 795/796.

⁵⁰ Arias Velasco, J., *Procedimientos Tributarios*, 5ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1991, p. 288.

⁵¹ Arias Velasco, J., *Procedimientos Tributarios...*, ps. 288/289, 291/302 y 307.

sin la providencia de apremio, todo el procedimiento posterior sería nulo y que debe ser notificada al deudor. Los motivos de impugnación de esta providencia se encuentran tasados. Si no ingresa en término la suma debida se dicta la providencia de embargo y se ejecutan las garantías primero contra el fiador y sólo luego contra el deudor. A excepción del embargo de dinero, en el resto habrá que realizar los bienes, a través de subasta, concurso o finalmente por adjudicación al ente local. El procedimiento puede finalizar en forma normal si se solventa la deuda o anormal si no se lo logra –se declara la insolvencia total o parcial- en este punto se indaga sobre deudores solidarios o subsidiarios y se los declara por acto administrativo. La suspensión del procedimiento de apremio puede producirse por interposición de recurso administrativo y presentación de una adecuada garantía, en cuyo caso es obligatoria. Es potestativa de los jueces, en el caso de recurso contencioso – administrativo. También se suspende por errores materiales, aritméticos o de hecho⁵².

Francia.

En el caso de Francia, Tixier y Gest explican que si el contribuyente no paga los impuestos en los plazos legales, el Estado puede proceder a la recaudación forzosa de su crédito pero previamente debe intimarlo a que cumpla en forma voluntaria. Así, el procedimiento tiene dos fases; la primera, llamada administrativa y la segunda, denominada judicial -aun cuando ella se desarrolla sin intervención del juez-. La fase administrativa es distinta según se trate de la recaudación de los impuestos percibidos por la Dirección General de Impuestos (TVA, impuestos indirectos, derecho de registro y sellos, retención en la fuente para ganancias) o por el Tesoro (impuesto a las ganancias personas físicas y directos locales).

Para los primeros, el procedimiento se inicia mediante la notificación al contribuyente de un *avis de mise en recouvrement*, acto firmado por un inspector de división, mediante el cual la administración certifica que el crédito fiscal no fue satisfecho en los términos legales y lo pone en conocimiento de que dará inicio a la recaudación forzosa –éste es el título ejecutivo-. Al notificarlo lo emplaza a cumplir en 20 días bajo apercibimiento de proceder a la ejecución.

Los impuestos que recauda el Tesoro, en cambio, se recaudan por vía de rol – que homologado por el director de servicios fiscales es el título ejecutivo-, el

⁵² Sopena Gil, Jordi, *Gestión de los tributos locales: la recaudación en vía de apremio*, en: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, dirigido por Ferreiro Lapatza, J.J., Ed. Marcial Pons y Diputación de Barcelona, Madrid, 1993, ps. 189/200.

procedimiento se abre mediante el llamado *avis d'imposition* por el que se le notifica el rol homologado y si no paga, se envía una notificación llamada *lettre de rappel*, mediante la cual se invita nuevamente al contribuyente a pagar y se le indica que si no cumple en 20 días, se tomarán las medidas de cobro forzoso.

La fase llamada judicial comienza por iniciativa de la administración y recibe este nombre porque en ella se utilizan las vías de ejecución previstas por el Código de procedimiento civil y participan auxiliares de la justicia como los ujieres y los oficiales de justicia, además las irregularidades de forma de esta fase se impugnan por ante la justicia.

El procedimiento se inicia con el *commandement* que es una orden dirigida al contribuyente para que pague en el término de 3 días, bajo apercibimiento de ejecución. Precisa autorización del Ministro de Finanzas si se pretende embargar inmuebles; también puede embargar sumas en poder de terceros y constituir hipoteca sobre todos los inmuebles. Una vez embargados los bienes, procede su venta. Se prevé la posibilidad del arresto en casos de condenados por fraude fiscal, de determinaciones de oficio de personas que cambian frecuentemente de domicilio o habitan en vivienda prestada y sólo para los impuestos directos, mediando autorización del órgano superior y por un monto alto -son casos excepcionales-.

El contribuyente puede oponerse a la ejecución sobre la base de la inexigibilidad (p. e., la existencia de un plazo acordado para el cumplimiento) o de la inexistencia de la obligación de pagar el impuesto, el error en el cálculo de los intereses moratorios o la invalidez formal de la ejecución -por ante el juez judicial- pero no puede discutir los fundamentos de la imposición. Si el ejecutor no hace lugar a la oposición, puede recurrir al juez fiscal (juez administrativo para los impuestos directos y TVA y juez judicial para los impuestos indirectos)⁵³.

Ledouble explica que si el contribuyente impugna los actos que forman parte de la fase judicial debe impugnarlos por ante el *Tribunal de Grande Instance* y si impugna la intimación de pago, por ante el tribunal administrativo⁵⁴.

Hatoux, por su parte, señala que los actos de recaudación de los impuestos son actos administrativos y por lo tanto, su contencioso en principio se dirige por ante la

⁵³ Tixier, G. y Gest, G., *Droit Fiscal*, LGDJ, Paris, 1981, ps. 217/221.

Ver también: Grosclaude, J. y Marchessou, P., *Procédures Fiscales*, 2ª ed., Dalloz, Paris, 2001, ps. 88/95.

⁵⁴ Ledouble, D., *Droit fiscal de l'entreprise*, Abrégé Litec, Paris, 1986, ps. 172/173.

sede administrativa, aun cuando la jurisdicción se encuentra compartida entre los órganos administrativos y los judiciales.

Así, la jurisdicción es judicial en materia de derechos de registro, de registro de la transferencia inmobiliaria, de sellos. Si la competencia sobre el impuesto es del juez judicial, será éste el que entienda en los litigios cuyo objeto se relacione con la existencia de la obligación a pagar, el monto de la deuda teniendo en cuenta los pagos ya efectuados, su exigibilidad o toda otra cuestión que verse sobre la base imponible o el cálculo del impuesto y también entenderá en las vías de ejecución.

También es judicial la competencia en materia del control de la regularidad de la forma de los actos de ejecución -para todos los impuestos- y está atribuida al *Tribunal de Grande Instance*.

Agrega que el agente recaudador puede recurrir a medidas de garantía y vías de ejecución tanto del derecho fiscal como del derecho común y que la Corte de Casación tiene dicho que en ausencia de disposiciones expresas del Código General de Impuestos o del Libro de Procedimientos Fiscales, las reglas generales del procedimiento civil son aplicables en materia fiscal y los recaudadores pueden incluso adoptar medidas de garantía de la ejecución antes de la vía judicial en caso de urgencia o si la recaudación de la acreencia se encuentra en peligro⁵⁵.

Gran Bretaña.

En el caso de Gran Bretaña, la HM Revenue and Customs (HMRC), ante la falta de pago, procede a las acciones de ejecución que pueden ser: cobro mediante deducciones sobre los salarios, ganancias o pensiones; cobro mediante agencias privadas de recaudación; embargo a cargo del oficial de la HMRC y venta forzosa de bienes en el término de 7 días; entablar acciones judiciales -deudas individualmente menores a libras 2.000 o deudas de una antigüedad menor al año- a través de las cuales puede pedir a la Corte el embargo mediante un agente recaudador; una suerte de oficial de justicia autorizado que cobra una tarifa (*enforcement agent; bailiff*) que, si tiene acceso al domicilio, puede proceder a apoderarse de los bienes y a su posterior venta. También puede solicitar a la Corte la retención sobre los salarios o ganancias, la orden a un tercero deudor para que pague; la quiebra o la liquidación del negocio; la imposición de una carga sobre la propiedad⁵⁶.

⁵⁵ Hatoux, B., *Le contentieux fiscal judiciaire*, en: *Revue française de Finances publiques*, 17, *Le contentieux fiscal*, LGDJ, Paris, 1987, ps. 71/73; 82 y 99.

⁵⁶ www.gov.uk/if-you-dont-pay-your-tax-bill.

El proceso de recaudación comienza con un recordatorio de pago al deudor -que puede repetirse según la importancia de la deuda- incluso el agente de la HMRC se comunica por teléfono y muchas veces se acuerdan nuevos plazos para el pago -salvo para los incumplidores frecuentes-. Si no paga, se emite un aviso de ejecución y si no se cumple, se inicia la acción de ejecución bajo el régimen de la *Taking Control of Goods Regulations*. A partir de allí, la HMRC puede enviar a sus agentes para embargar y vender bienes o mercaderías. También se utilizan agentes embargantes ajenos a la HMRC -*bailiffs*- y agencias cobradoras. Puede incluso hacer intervenir compañías o pedir su liquidación o la quiebra. A partir de 2015 también podrá, mediante un procedimiento previo en el que se escucha al presunto deudor y se da un plazo de 30 días para objetar ante la Corte del Condado, cobrarse directamente de las cuentas bancarias del deudor. La ejecución puede evitarse o suspenderse si se conviene un plan de pagos⁵⁷.

Italia.

En el caso de Italia, Guerrero explica que el derecho a recaudar es ejercido por la Administración dentro de un procedimiento que se caracteriza por la fijación de un plazo a fin de que el sujeto pasivo cumpla con la obligación, que se denomina período de recaudación voluntaria, si no cumple en ese período, se verifica el incumplimiento y se activa otro procedimiento en el cual se ejercita un derecho no de recaudación sino de ejecución, que se denomina período ejecutivo o de cumplimiento coactivo⁵⁸.

De Mita⁵⁹ dice que la determinación del tributo o *accertamento*, puede ser practicada por el privado, bajo la forma de una declaración o denuncia o la presentación de un acto de registro y tasación, mediante el cual el privado informa a la administración financiera que se ha verificado un hecho imponible, liquida la base y eventualmente el impuesto.

La administración financiera controla la declaración presentada por el particular o determina el impuesto en el caso de omisión de declaración mediante un acto llamado *aviso di accertamento*. También puede darse una suerte de acuerdo que en realidad es un acto de determinación de la administración al cual el contribuyente presta conformidad, llamado *concordato*. Si la determinación realizada por la administración

⁵⁷ Adams, H. Y Goldberg, F., *HMRC's powers to collect tax debts*, en Tax Journal, 19 february 2015, ref: www.taxjournal.com.

⁵⁸ Corral Guerrero, L., *L'estinzione e la riscossione del debito d'imposta*, en: Trattato di Diritto Tributario diretto da Andrea Amatucci, vol 3, CEDAM, Padova, 1994, ps. 129/130.

es recurrida, el juez tributario dispone la existencia y la medida del débito y la administración no puede liquidar más que dentro de esos límites. Explica el autor que los impuestos periódicos (réditos e IVA) prevén una recaudación durante el período del impuesto mediante los anticipos.

Los actos de recaudación de la administración se producen mediante el rol, que es una lista de contribuyentes -clasificados según comunas e impuestos- que se atribuye en consignación a un sujeto que antes era extraño a la administración –concesionario, agente de la recaudación – y que desde 2006 es una sociedad bajo control total público⁶⁰ - Riscossione S.p.A. y desde 2007: Equitalia S.p.A.- que recauda a través de sus filiales locales, incluso en forma coactiva, las sumas consignadas en el rol y se convierte en deudora de la administración por las sumas totales en él expresadas. Se inscriben en el rol las deudas originadas en autodeclaraciones no pagadas y las determinadas por la administración y por el juez, los intereses, sanciones administrativas, sobretasas – *soprattasse*- y penas pecuniarias. La inscripción en el rol es notificada al deudor mediante el título de pago llamado *cartella di pagamento*. El efecto de la inscripción es la exigibilidad de la suma inscrita, si no paga, el contribuyente puede ser ejecutado.

En cuanto al procedimiento, Odoardi⁶¹ dice que la doctrina mayoritaria lo considera de naturaleza administrativa, como una prosecución del procedimiento de recaudación, aunque en el caso que la ejecución se quiera llevar a cabo sobre bienes en poder de terceros, si no se tiene la colaboración de éstos, debe recurrirse a la decisión judicial.

Explica que no puede haber ejecución sin título ejecutivo y que en el ordenamiento italiano hay dos actos distintos que asumen la calidad de título: el *accertamento esecutivo* –para réditos e IVA- y la inscripción en el rol. En la ejecución se prevén tres formas de desapoderamiento que están contempladas en el código procesal civil, respecto de bienes muebles, de sumas debidas al deudor por terceros y respecto de inmuebles. Se puede proceder a ellas, transcurridos 60 días de notificado el acto de precepto contenido en el título ejecutivo en el caso del *accertamento esecutivo* o en la *cartella di pagamento*, en el caso del rol.

⁵⁹ De Mita, E., *La funzione e gli atti della riscossione*, en: Trattato di Diritto Tributario diretto da Andrea Amatucci, vol 3, CEDAM, Padova, 1994, ps. 169/170 y 189/191 y 194 y 197.

⁶⁰ Ver www.gruppoequitalia.it.

⁶¹ Odoardi, F., *Esecuzione forzata tributaria*, in Diritto on line, Treccani, 2004. Ref www.treccani.it. También puede consultarse: Distefano Gaetana, B., *L'esecuzione esattoriale ed il ruolo del giudice dell'Esecuzione*, Diritto.it, ref: www.diritto.it y Benigni, A., *La tutela contro gli atti dell'esecuzione esattoriale*, fonte: La Gazzetta Forense n. 4/2012, ref: www.uncat.it

Odoardi delinea las siguientes reglas generales de la ejecución tributaria: a) el agente de recaudación se puede subrogar a un acreedor privado que está llevando a cabo una ejecución privada, la que se extingue para dar paso a este proceso especial; b) la venta de los bienes embargados se produce siempre por subasta pública que no precisa ser autorizada por el juez; c) el embargo pierde eficacia a los doscientos días de la ejecución si no se realiza la primera subasta; d) los acreedores privados pueden intervenir en el proceso; e) el agente de la recaudación no puede pedir que se le asignen los bienes embargados ni puede ser su custodio; f) el primer contacto con el juez de la ejecución se tiene dentro de los 10 días de la venta, cuando el agente debe depositar los actos y el precio.

Respecto de los bienes muebles se realiza una subasta y si es infructuosa, se realiza otra por la mitad del precio y si tampoco tiene éxito, el agente de recaudación puede proceder a un trato privado o a una tercera subasta.

Respecto de los inmuebles, difiere de la ejecución civil en que no precisa autorización del juez pero a instancia de parte, el juez puede nombrar un experto para la tasación del bien, sino el precio se fija sobre la base del catastro.

Es inembargable la casa habitación del deudor si es su único inmueble y tampoco son embargables los inmuebles por deudas inferiores a Euros 120.000.-.

La venta se produce mediante tres subastas y el precio se reduce en un tercio en cada subasta. Si permanece sin vender, el agente de la recaudación debe pedir la asignación del bien al Estado al precio de la tercera subasta.

Actualmente, el agente de la recaudación está obligado a publicar la venta 20 días antes de la primera subasta sobre el sitio de internet.

Respecto del embargo sobre los créditos que los terceros tengan para pagar al deudor, el procedimiento consiste en una orden de pago dirigida al deudor del deudor, pero que no tiene eficacia ejecutiva porque si el tercero no atiende la orden, el agente de la recaudación tiene que iniciar el procedimiento ordinario del código procesal civil.

En cuanto a la tutela contra la ejecución injusta o ilegítima, hay acciones la mayor parte de las cuales se interponen ante el juez tributario. Así, contra los actos preparatorios de la ejecución hay tutela plena por ante las Comisiones Tributarias; contra los actos de desapoderamiento, hay una tutela que se ejercita como oposición a los actos ejecutivos por ante el Tribunal ordinario. Explica el autor que si se hace una interpretación textual de la norma parece que estuviera vedada cualquier forma de tutela respecto de los actos que suceden a la intimación de pago; sin embargo dice que una

interpretación conforme con la Constitución lleva a admitir la impugnación tanto de la notificación del título ejecutivo como la falta de ella y el planteo de la inexistencia del derecho a ejecutar, a ser ejercidos por ante la Comisión Tributaria. Dice que la jurisprudencia tiende a admitir el recurso siempre que subsista o en tanto surja un interés concreto y actual para recurrir, sobre todo si lo que ha ocurrido es que no se ha notificado el título ejecutivo en debida forma.

También se puede solicitar a la administración la anulación del acto en vía de autotutela (lo puede pedir directamente a Equitalia en el plazo de 90 días con suspensión de la ejecución).

Internacional.

Resulta también interesante hacer una referencia a la ejecución internacional tributaria; así, Grau Ruiz reseña algunos principios que se deberían aplicar a ella, como por ejemplo, la posibilidad de defender los derechos en plazos razonables y garantizándose el principio de contradicción, en virtud de la eficacia, la legalidad y la objetividad. Las medidas ejecutivas que adopten las administraciones deben enmarcarse en los principios internacionales de la ejecución, así ningún Estado puede ejercer sus competencias en territorio de otro Estado; para tener competencia ejecutiva es necesario tener competencia legislativa en materia tributaria y las competencias ejecutivas deben ejercerse respetando principios básicos de los individuos en el derecho internacional.

Las medidas que implican coacción del Estado en un Estado extranjero, están prohibidas –se recurre a mecanismos de cooperación–.

Los sistemas de ejecución pueden ser judiciales o administrativos pero en ambos casos las actuaciones deben someterse al principio de legalidad.

Señala que en la práctica, las diferencias entre las concepciones jurídicas en los ordenamientos jurídicos impiden alcanzar una solución global e incluso el derecho comunitario tampoco tiene reglas procedimentales uniformes. Agrega que las normas que disponen la asistencia mutua establecen garantías limitadas para los contribuyentes que se manifiestan bajo la forma de requisitos previos a la solicitud de asistencia –que previamente se hayan agotado las vías recaudatorias del derecho interno- o como límites a la obligación de prestar la asistencia–cláusulas de orden público; por ejemplo: tributo discriminatorio, estándares mínimos del procedimiento–.

Recuerda que el Comité de Ministros del Consejo de Europa emitió una recomendación por la que estableció los principios que deben regir la relación entre el individuo y la administración, de los que se derivan la audiencia al interesado, el acceso

a la información, la asistencia y representación, la motivación de los actos administrativos y la indicación de las vías de recurso. En el ámbito del intercambio de información en materia tributaria se ha establecido que debería gozarse del derecho de notificación, del de consulta y de intervención.

Finalmente Grau Ruiz entiende que el interesado debería poder recurrir a otras instancias distintas a las del Estado requirente y al requerido, pudiendo considerarse a tal efecto las oficinas diplomáticas del Estado de su nacionalidad, el procedimiento amistoso, el Tribunal Internacional de Justicia, el arbitraje internacional o un futuro Tribunal Fiscal Internacional y en el ámbito comunitario, el Tribunal de Justicia de Luxemburgo o un Comité de Cobros⁶².

Reseñados estos conceptos generales sobre la ejecución fiscal, se analizarán en el punto II de este trabajo, la inexistencia y la inexigibilidad de la deuda como circunstancias que conducen a la inhabilidad del título ejecutivo.

⁶² Grau Ruiz, M. A., *Notas sobre la protección del deudor en los procedimientos de ejecución internacional en materia tributaria*, en: *Anais das XX Jornadas do ILADT. Ano 2000 – Salvador – Bahia*, ABDF, 2000, ps. 851/868.

II.- DESARROLLO.

II.- DESARROLLO.

1.- La excepción de inhabilidad de título en el art. 92 de la ley 11.683.

Antecedentes. Razones de la restricción.

La restricción legal a la figura de la excepción de inhabilidad de título en el juicio de ejecución fiscal proviene de una modificación a la ley de procedimientos tributarios sancionada por el Congreso Nacional en el año 1988 sobre la base de un proyecto enviado por el Poder Ejecutivo Nacional.

Sin embargo son escuetas las razones dadas para reformar el juicio de ejecución fiscal en esa ocasión y no se efectúa referencia alguna a la restricción en la manera de admitir esta excepción en particular.

Así, el mensaje de elevación del Poder Ejecutivo lo único que dice al respecto es que “Se propician...un perfeccionamiento en la ley de procedimientos tributarios que permitiría al organismo recaudador ejercer un más estricto control del cumplimiento impositivo”⁶³. El informe de las comisiones de Presupuesto y Hacienda, de Finanzas, de Economía y de Industria se limita a adherir a los fundamentos y solicitar la sanción⁶⁴ y cuando el diputado Baglini informa a la Cámara, dice: “El proyecto se completa con un capítulo sobre procedimiento tributario que implica una reforma parcial tendiente a mejorar el accionar del organismo fiscal”⁶⁵.

La realidad es que las discusiones parlamentarias pusieron el énfasis en otros aspectos de la ley - bonos del sistema financiero para las provincias y modificaciones a beneficios promocionales- aunque hubo algún debate en lo referente a la inaplicabilidad del art. 605 del Código Procesal porque se entendía que había errores de cita en la remisión que hacía la norma y que ello podía interpretarse como que se prohibía la interposición de las excepciones de pago y espera⁶⁶.

⁶³ Mensaje 1852 al proyecto de ley PE exte 30-PE-88, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados, 1988, T° 7, p. 6400/6401.

⁶⁴ Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados, 1988, T° 7, p. 6477.

⁶⁵ Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados, 1988, T° 7, p. 6480.

⁶⁶ Ver inserciones de los senadores Romero, Juárez y De la Rúa, en Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores, 1988 – 28 de diciembre-, ps. 4071, 4077 y 4080 e insistencia del diputado Baglini en Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados, 1988, T° 7, ps. 6657/6658.

Finalmente, el texto del proyecto para este inciso d) del art. 92, es el mismo que resultó aprobado y permanece vigente a la fecha en que se efectúa este análisis, por lo menos en lo que al tema en estudio se refiere⁶⁷.

Navarrine al relatar los antecedentes del texto del art. 92 dice que las disposiciones referidas al cobro de tributos primero figuraron en el art. 2, inc. a de la ley 12.151 y se mantuvieron en la ley 11.683, t.o. 1937 y que en lo que se refiere al tema en estudio, la ley 15.265 (1959) dio mayor amplitud a la inhabilidad de título; luego la ley 20.024 lo denominó juicio de ejecución fiscal, unificando terminología con el Código Procesal e incorporó una mención del art. 38 en la excepción de inhabilidad de título. La ordenación del texto en 1978 lo ubica como artículo 92⁶⁸.

Señala la autora, en lo que aquí interesa, que la modificación en 1989 por la ley 23.658 es la que restringe la excepción de inhabilidad de título limitándola a los vicios relativos a la forma extrínseca de la boleta de deuda y considera que deroga, así, “principios del derecho de defensa en juicio arduamente logrados por medio de la jurisprudencia”. Finalmente, dice que la ley 25.239 (1999) sustituye íntegramente el texto del artículo 92, conservando la limitación en la defensa que se puede oponer como excepción de inhabilidad de título y la ley 26.044 (2005) releva de las costas al pago posterior al inicio de la ejecución y agrega el último párrafo referido a la transferencia de fondos embargados y a los gastos a cargo del contribuyente⁶⁹.

⁶⁷ Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados, 1988, T° 7, p. 6413. Recordar que es inminente la entrada en vigencia de las normas según el Digesto Jurídico Argentino.

⁶⁸ Giuliani Fonrouge, CM. y Navarrine, S.C., *Procedimiento Tributario...* 11ª ed., p. 464.

⁶⁹ Giuliani Fonrouge, CM. y Navarrine, S.C., *Procedimiento Tributario...*, 11ª ed., ps. 464/465.

2.- Conceptos de existencia de la deuda y de exigibilidad de la deuda en el derecho en general. Su relación con las condiciones que el título ejecutivo debe reunir para exigir el pago de la deuda por la vía ejecutiva. La cuestión probatoria que pueden plantear estos supuestos en el juicio ejecutivo.

a) Conceptos de existencia de la deuda y de exigibilidad de la deuda en el derecho en general.

Llambías, al tratar de los efectos anormales de las obligaciones, dice que en defecto de la prestación debida en virtud de una obligación, el ordenamiento jurídico provee al acreedor los medios de agresión patrimonial contra el deudor conducentes al restablecimiento del equilibrio que el proceder indebido rompió⁷⁰ y es al tratar del plazo como modalidad del acto jurídico, donde el autor hace referencia a la exigibilidad de las obligaciones; allí dice: “antes del vencimiento, la obligación no es exigible, por lo que la actitud del titular es de expectativa”; en definitiva lo que sucede es que se suspende el ejercicio del derecho del acreedor hasta después del vencimiento del plazo, luego del cual, está en situación de promover las acciones judiciales pertinentes⁷¹.

En comentario al art. 351 del Código Civil y Comercial de la Nación que recientemente entró en vigencia, Grafeuille destaca como un cambio en el régimen jurídico del plazo, que ahora se presume establecido en beneficio del obligado a cumplir, lo que debe ser interpretado en el sentido que el deudor tiene el derecho a efectuar el pago antes de la expiración del plazo, aun contra la voluntad del acreedor – salvo excepciones-⁷².

Respecto de la inexistencia de los actos jurídicos, Llambías la expone vinculada al tema de las nulidades y dice que la inexistencia de los actos jurídicos corresponde a una noción lógica y que se verifica cuando a ciertos hechos materiales les falta algún

⁷⁰ El incumplimiento de la obligación imputable al deudor por su dolo o culpa que causa un daño al acreedor genera su responsabilidad civil: Llambías, J.J., *Tratado de Derecho Civil Obligaciones*, Editorial Perrot, 3ª ed. actual., Buenos Aires, 1978, t. I, cap. VI, ps. 117 y 119/120.

⁷¹ Llambías, J.J., *Tratado de Derecho Civil Parte General*, Editorial Perrot, 9ª ed., Buenos Aires, 1982, t. II, cap. XIII, p. 375.

⁷² Grafeuille, C.E., *Modalidades de los Actos Jurídicos*, en Rivera, J.C. y Medina, G. –Directores-, *Código Civil y Comercial de la Nación Comentado*, Tº I, La Ley, Buenos Aires, 2014, cap. 7, ps. 788/789.

Ver también para la comparación de las normas del Código Civil con las del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación: Bueres, A.J., *Código Civil y Comercial de la Nación, analizado, comparado y concordado*, t. I, Hammurabi, Buenos Aires, 2015.

elemento esencial para ser un acto jurídico, sea el sujeto, el objeto o la forma, entendida esta última como manifestación de la voluntad del sujeto respecto del objeto⁷³.

Por lo tanto, para esta doctrina, la inexistencia refiere a la falta de un elemento esencial para configurarse el acto jurídico y la inexigibilidad, al derecho que existe pero su ejercicio se encuentra en suspenso y obstaculizadas las acciones judiciales para exigirlo.

Por otra parte y en lo que atañe a la condición como modalidad del acto jurídico, en palabras del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, los actos sujetos a condición suspensiva o resolutoria son aquellos en los cuales las partes subordinan la plena eficacia o resolución a un hecho futuro e incierto –condición- o hechos presentes o pasados ignorados –condición impropia-; así lo dispone en su art. 343, que se distingue de la norma anterior –art. 528 C.C.- porque ésta se refería al nacimiento o extinción de los derechos y no a la eficacia del acto. Se trata del inicio o la extinción de los efectos propios o normales del acto⁷⁴.

Una variación importante en la modalidad condición es que ahora no opera en forma retroactiva, salvo pacto en contrario -art. 346, CCyCN-⁷⁵.

b) Relación de los conceptos de existencia y exigibilidad con las condiciones que el título ejecutivo debe reunir para admitirse el cobro de la deuda por la vía ejecutiva.

Desde el punto de vista del procedimiento, los requisitos de existencia y exigibilidad que vienen del derecho general de las obligaciones –actualmente tendríamos que decir del de los actos jurídicos- se reflejan en las normas que rigen el juicio ejecutivo; Palacio, al tratar del examen preliminar del título por el juez de la ejecución, dice que es inhábil y el juez debe denegar la ejecución, si no documenta la

⁷³ La nulidad, en cambio, es una sanción o calificación de la ley que recae sobre un acto jurídico efectivo para privarlo de sus efectos propios o para significar la carencia de esos efectos, Llambías, J.J., *Tratado...*, t. II, cap. XVI, p. 567.

⁷⁴ Grafeuille, C.E., *Modalidades...*, Tº I, cap. 7, ps. 776/778.

En el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación se prevé la ineficacia de los actos jurídicos como una categoría genérica en la que se incluyen la nulidad y la inoponibilidad respecto de determinadas personas. A este respecto, Malicki recuerda que la doctrina habla de ineficacia estructural, que priva de los efectos propios a un acto jurídico por defectos estructurales y originarios del acto –nulidad- y la funcional, que se produce a causa de hechos sobrevinientes a la celebración del negocio y extrínsecos a su estructura – rescisión, resolución, revocación- ver: Rivera, J.C. y Medina, G. –Directores-, *op.cit.*, Tº I, , cap. 9 por Malicki, A., *Ineficacia de los Actos Jurídicos*, comentario al art. 382, ps. 849/851.

⁷⁵ Grafeuille, C.E., *Modalidades...*, Tº I, cap. 7, ps. 782.

existencia de una obligación en dinero, líquida y exigible⁷⁶, puesto que esos son los recaudos que establece la ley.

En efecto, el Código procesal en su art. 520 exige que la obligación sea “exigible de dar cantidades líquidas de dinero, o fácilmente liquidables”. Palacio explica, en un sentido acorde con lo dicho respecto del derecho general, que la condición de exigible requiere que la obligación sea de plazo vencido y que no se encuentre subordinada a condición o prestación -en este caso sólo es exigible si la condición ha sido cumplida-⁷⁷.

En el caso de los instrumentos públicos que hacen plena fe hasta que sean argüidos de falsos, este autor señala que para despachar la ejecución, aun cuando no debe indagar en la veracidad de su contenido ni efectuar diligencia complementaria alguna, el juez debe comprobar que consta en el documento una obligación que reúne las dos condiciones dichas⁷⁸.

Es decir que estos son requisitos a los que la ley condiciona la fuerza ejecutiva del título y, por ende, su habilidad para encabezar la ejecución y si faltan, ello permite oponer la excepción de inhabilidad de título⁷⁹.

Sin embargo y a pesar de que el juicio ejecutivo en nuestro país, en palabras de este autor, es un proceso mixto de ejecución y de conocimiento limitado con una etapa en la cual el deudor se encuentra facultado para alegar y probar la ineficacia del título y no es una ejecución pura ni un simple procedimiento de ejecución como los europeos⁸⁰, el estudio del título tiene un límite ya que el Código procesal prohíbe indagar la legitimidad de su causa.

Palacio opina que dicha prohibición debe ser rigurosamente observada porque de lo contrario se desnaturalizaría el carácter sumario del juicio ejecutivo⁸¹.

De todos modos dice que con prescindencia de la clase de título de que se trate, debe admitirse su inhabilidad cuando la ilicitud de la causa surja del documento mismo pues la regla no puede llevarse al extremo de permitir la convalidación de actos que contrarían principios vinculados al interés público⁸². Señala, en particular, la jurisprudencia que establece que la regla de que el examen debe limitarse a las formas

⁷⁶ Palacio, L.E., *Derecho Procesal Civil*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2005, 5ª reimp., t. VII, p. 391.

⁷⁷ Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. VII, p. 342.

⁷⁸ Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. VII, p. 351.

⁷⁹ Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. VII, p. 427.

⁸⁰ Palacio, L.E. *Derecho Procesal...*, t. VII, ps. 333/334.

⁸¹ Palacio, L.E. *Derecho Procesal...*, t. VII, p. 435. Sin embargo si pese a la prohibición, de todos modos se plantea la cuestión y se lleva a cabo el debate y la prueba, la cuestión debe ser tratada en la sentencia para no contrariar el principio de economía procesal.

⁸² Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. VII, p. 432.

extrínsecas cede frente a la seria posibilidad de una deuda inexistente, por ejemplo si se discute la constitucionalidad y la existencia de una ley que podría autorizar una exención fiscal⁸³.

c) La cuestión probatoria que pueden plantear estos supuestos en el juicio ejecutivo.

En lo que respecta a la prueba, la excepción puede fundarse en las constancias del expediente y puede ofrecerse y producirse prueba.

A cada parte corresponde la carga de la de los hechos que fundan su pretensión y la oportunidad procesal de su ofrecimiento son los escritos de oposición de excepciones y su contestación, respectivamente⁸⁴.

El juez puede dictar sentencia sin más si considera que la prueba es manifiestamente inadmisibile, meramente dilatoria o carente de utilidad; sin embargo, para Palacio ello no significa que tal decisión sea meramente discrecional del juez sino que ella debe ajustarse a la ley y es controlada por los órganos judiciales superiores⁸⁵.

Para el autor la decisión se podría apelar mediante el procedimiento incidental del art. 361 del C.P.C.C.N.; si el juez directamente dicta sentencia, la oportunidad de apelar la decisión de no admitir la prueba es la de la apelación de la sentencia –no sería el caso del juicio de ejecución fiscal del art. 92 en estudio, que contiene la norma de inapelabilidad-; si lo hace en una providencia anterior, la apelación corresponde con efecto diferido⁸⁶. Podría ser objeto de un cuestionamiento por arbitrariedad mediante el recurso extraordinario federal, de verificarse un gravamen de entidad para el derecho de defensa.

Para Palacio, en la excepción de inhabilidad de título son admisibles todos los medios de prueba con las limitaciones que se establecen para el juicio sumario⁸⁷, disposiciones que hacen a un juicio de conocimiento restringido y rápido.

⁸³ Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. VII, ps. 434/4335.

⁸⁴ Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. VII, ps. 486 y 487/488; salvo que lo que se negare por las partes fueren las firmas que se les atribuyen imputándose falsedad de las mismas. Por otra parte, el Código procesal en el art. 549 establece que corresponde al ejecutado la carga de la prueba de los hechos en que funde las excepciones.

⁸⁵ Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. VII, ps. 489/490.

⁸⁶ Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. VII, ps. 491/492.

⁸⁷ Palacio, L.E., *Derecho Procesal...*, t. VII. p. 494.

3.- Conceptos de existencia de la deuda y de exigibilidad de la deuda en el derecho tributario en particular: las opiniones doctrinarias; los casos y las soluciones de la jurisprudencia.

a) Conceptos de existencia de la deuda y de exigibilidad de la deuda en el derecho tributario en particular: las opiniones doctrinarias y el derecho comparado.

Dentro de los autores que tratan la ejecución fiscal, Carranza Torres se refiere al tema de la inexistencia de deuda y la considera como una de las tres clases de defensas oponibles, junto con las expresamente previstas en la ley fiscal y las no previstas pero admitidas por el derecho procesal general⁸⁸.

Remite a la jurisprudencia que establece que no se puede llegar al extremo de condenar sobre la base de deudas inexistentes siempre que la inexistencia de la deuda resulte manifiesta o de fácil comprobación sin desvirtuar el marco cognoscitivo propio de la vía, como manera de resguardar los derechos constitucionales de los contribuyentes⁸⁹.

Entiende que también procede esta defensa en razón de la proscripción del exceso ritual como conducta procesal aceptable⁹⁰ y considera que debería incluirse dentro de las defensas previstas por la ley⁹¹.

En su opinión, no comprendería los supuestos de falta de legitimación y sí, los de improcedencia del gravamen, condonación de la deuda, reconocimiento por la AFIP, compensación, confusión y novación⁹².

Navarrine también menciona que si bien la excepción de inhabilidad de título actualmente sólo procede por vicios extrínsecos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación la ha admitido en casos de inexistencia de deuda o de inexigibilidad de la multa cuando se encuentra apelada⁹³. Observa que la falta de legitimación pasiva o falta de acción ha sido admitida por la jurisprudencia algunas veces fundándola en deuda inexistente y otras en que el documento no contendría una obligación de dar suma líquida y exigible⁹⁴.

⁸⁸ Carranza Torres, L.R., *Ejecución Fiscal...*, cap. IX, ps. 226/227.

⁸⁹ Carranza Torres, L.R., *Ejecución Fiscal...*, cap. XI, ps. 261/263.

⁹⁰ Carranza Torres, L.R., *Ejecución Fiscal...*, cap. XI, p. 265.

⁹¹ Carranza Torres, L.R., *Ejecución Fiscal...*, cap. XI, ps. 272/273.

⁹² Carranza Torres, L.R., *Ejecución Fiscal...*, cap. XI, ps. 274/278.

⁹³ Giuliani Fonrouge, C.M. y Navarrine, S.C., *Procedimiento Tributario...*, 11ª ed., ps. 474/475.

⁹⁴ Giuliani Fonrouge, C.M. y Navarrine, S.C., *Procedimiento Tributario...*, 11ª ed., ps. 477/478.

Folco y Gómez enumeran dentro de la inhabilidad de título a los supuestos de vicios extrínsecos de la boleta de deuda y a los relativos a la liquidez y exigibilidad de la deuda, la titularidad activa y pasiva de los sujetos involucrados en la relación procesal y sustancial, pero sin que se pueda examinar la causa de la obligación salvo que manifiesta y palmariamente surja la inexistencia de la deuda exigible⁹⁵.

Peretti y Tessone, por su parte, inscriben a la inhabilidad de título dentro de las oposiciones a la pretensión ejecutiva fiscal, describiéndola como formal, como lo dice la ley; advirtiendo que no se puede analizar la causa pero que, no obstante ello, se admite la inexistencia de la deuda cuando se encuentra comprobada fehacientemente con las constancias obrantes en el expediente⁹⁶.

Como consecuencia de la doctrina de la Corte Suprema que impide ejecutar una deuda manifiestamente inexistente, estos autores se refieren a otras defensas como la falta de legitimación o de acción, la falsedad del título – no la ideológica-, la quita o remisión de la deuda, la compensación, la inconstitucionalidad o la inexistencia de la deuda, entre otras. Respecto de la inexistencia dicen que debe ser inequívoca o evidente, cuando la oposición del demandado genera certeza judicial sin necesidad de otros actos procesales de instrucción y señalan que la solución tiene apoyatura en la doctrina del exceso ritual porque el ritualismo implica un abuso de derecho por no adecuarse el uso de las formas a la finalidad a que ellas están destinadas⁹⁷.

No admiten la invocación de las irregularidades del procedimiento antecedente, la transacción ni el compromiso en árbitros y la nulidad de la ejecución sólo podría invocarse de no haberse producido legalmente la intimación de pago⁹⁸.

Respecto de los sistemas comparados podemos decir que en el caso de Brasil, el código procesal civil requiere la exigibilidad de la deuda expresada en el título y el deudor puede oponerse a la ejecución fundado en que la deuda no es exigible o que se encuentra suspendida su exigibilidad; la inscripción del crédito tributario –de la “deuda activa”- presupone un crédito regular y definitivamente constituido y con el plazo de pago agotado. De Brito Machado explica que en el Código Tributario Nacional, obligación tributaria y crédito tributario son cosas distintas, frente a la obligación tributaria el Estado todavía no puede exigir el pago del tributo, puede sí hacer un

⁹⁵ Gómez, T. y Folco, C.M., *Procedimiento Tributario...*, p. 432.

⁹⁶ O. R. Peretti y A. J. Tessone, *La ejecución fiscal en la ley 11.683. Ley de procedimiento fiscal federal (t.o. en 1998 y modificaciones de la ley 25.239)*, Librería Editora Platense, 2º ed. actual., La Plata, 2001, ps. 88/90.

⁹⁷ O. R. Peretti y A. J. Tessone, *La ejecución...*, ps. 92; 94; 96/97 y 99/103.

lançamento –determinación- y constituir un crédito a su favor y sólo entonces la prestación obligacional se vuelve exigible. Explica que en este régimen jurídico, el *lançamento* es constitutivo del crédito tributario pero meramente declarativo de la obligación correspondiente. La exigibilidad se puede suspender por moratoria, depósito de la suma total, reclamaciones y recursos y medida cautelar⁹⁹.

En el sistema de Bolivia, según lo que puede extraerse de su Código Tributario, son exigibles los créditos por tributos o multas determinados o impuestos por resoluciones firmes, sentencia ejecutoriada, declaración jurada no pagada o pagada parcialmente, la liquidación administrativa que refleja fielmente los datos aportados por el contribuyente y el plan de pagos incumplido total o parcialmente (art. 108, CTB) es posible oponer la inexistencia de la deuda pero debe haber sido declarada por resolución o por sentencia firmes y también se puede oponer el otorgamiento de un plan de pagos –plazo- (art. 109, CTB).

En el caso chileno, también según lo expresado en su respectivo código tributario, es exigible la deuda en mora y el ejecutado no puede discutir la existencia de la obligación tributaria en el procedimiento de ejecución pero puede oponer la compensación (art. 177, CTC). El Tesorero Comunal puede pronunciarse sólo en el caso que deba hacer lugar, si no, deciden el Abogado Provincial o la Justicia Ordinaria. Además, se admiten las defensas fundadas en errores o vicios manifiestos del cobro (art. 178, CTC).

En el derecho mexicano, según lo ya tratado al momento de comparar los procedimientos de ejecución fiscal, el crédito debe encontrarse firme, si no lo está no sería exigible y se puede suspender el procedimiento -pero debe dar garantía- .

En el caso de Perú, también es exigible la deuda una vez que se encuentra firme o si fue apelada fuera de plazo y no se brindó garantía; la establecida por resolución del Tribunal Fiscal y la que conste en orden de pago notificada. No es exigible aquella con plazo de pago otorgado. Es posible oponer a la ejecución el recurso de queja por ante el Tribunal Fiscal cuando no exista deuda exigible o se haya continuado el procedimiento existiendo causal de suspensión.

En Uruguay, la ejecución no puede iniciarse si la vía administrativa no terminó por resolución expresa –no ficta- y la deuda no es todavía exigible si se inició acción de nulidad pero, mientras dura este proceso, el Fisco puede pedir medidas cautelares.

⁹⁸ O. R. Peretti y A. J. Tessone, *La ejecución...*, ps. 105/106.

⁹⁹ De Brito Machado, H., *Curso.....*, ps. 116/119 y 123.

En Alemania es requisito que la obligación se encuentre vencida y no es exigible si se interpone recurso, si se revoca el acto administrativo que origina la ejecución o si se otorga un plazo -pudiendo la administración suspender o limitar la ejecución- .

En el caso español, la interposición de recurso administrativo con otorgamiento de garantía adecuada suspende la ejecución; también los errores materiales, aritméticos o de hecho, pero ante el recurso contencioso administrativo, la suspensión es potestativa del juez. La exigibilidad del crédito tributario se produce una vez producida la liquidación y su notificación¹⁰⁰.

Francia permite la oposición a la ejecución basada en la inexigibilidad (p. e., porque se le otorgó un plazo de pago) y en la inexistencia de la obligación de pagar el impuesto, pero no se pueden discutir los fundamentos de la resolución administrativa que lo determina.

En el caso de Italia, la deuda no pagada se inscribe en el rol y el efecto de la inscripción es la exigibilidad de la suma inscrita. Coral Guerrero explica que el derecho a exigir y a recaudar el pago está condicionado por el procedimiento tipo y la tipología de la determinación tributaria (liquidación, autoliquidación, estampillado, etc.)¹⁰¹. Si bien según una interpretación literal de las normas pareciera que no hay tutela contra los actos que siguen a la intimación de pago, Odoardi dice que por razones de constitucionalidad, se debe admitir el planteo por ante la Comisión Tributaria de la inexistencia del derecho a ejecutar, siempre que subsista un interés concreto y actual para recurrir –casos generalmente relacionados con vicios en la notificación del título ejecutivo-.

b) Los casos y las soluciones de la jurisprudencia.

A fin de considerar que nos encontramos frente a un título hábil para iniciar la ejecución fiscal, la jurisprudencia establece que dicho título debe reunir los elementos del lugar, fecha, nombre y firma del funcionario competente, indicación concreta del deudor, importe y concepto –especificando tributo y ejercicio fiscal, tasa y período del interés-, individualización del expediente y constancia de si la deuda es autodeclarada o

¹⁰⁰ Arias Velasco, J., *Procedimientos Tributarios...*, ps. 96/97.

¹⁰¹ Corral Guerrero, L., *L' estinzione...*, p.135.

de si se han cumplido los procedimientos de determinación o del sumario en el caso de la aplicación de multas¹⁰².

Para la Corte Suprema de Justicia de la Nación la admisión de la inexistencia de la deuda como defensa se encuentra sujeta a que ella resulte manifiesta de las actuaciones y no requiera de mayores demostraciones¹⁰³; procede por controvertir un presupuesto esencial de la vía ejecutiva y necesario para que exista un título hábil: la exigibilidad de la deuda¹⁰⁴. Todos los tribunales inferiores siguen esta doctrina¹⁰⁵.

Para poder oponer la excepción de inhabilidad de título es necesario negar la deuda¹⁰⁶.

Respecto de los supuestos de inexistencia e inexigibilidad de la deuda resulta interesante hacer un recorrido por las distintas situaciones que se presentan por ante los tribunales.

i.- Ejecución de multas.

¹⁰² Por ejemplo, entre otros: CNACAF, sala I, “ANA c/ Fedexco Regional de Comercio Exterior SA”, 29/05/01 y “ANA c/ Reca Adrián”, 31/05/01; sala IV, “Fisco Nacional (ANA) c/ Spinelli Héctor Luis”, 08/10/96.

JFEFT N° 1, “AFIP-DGI c/ Adami Marcelo Víctor y Carballido Gonzalo Ariel S.H.”, 29/06/06.; JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Cooperativa de Trabajo Eventur Limitada”, 30/04/07; JFEFT N° 3, “Compañía Inversora de transmisión Eléctrica CITELEC SA”, 22/11/07; “Fisco Nacional –AFIP-DGI- c/ Tecnocam Sociedad Anónima”, 10/03/15; JFEFT N° 4, “AFIP DGA 24359 c/ ACURA SA”, 19/09/06; “Fisco Nacional – AFIP c/ Bar Comet SRL”, 05/08/13; JFEFT N° 5, “AFIP-DGI c/ Barceló, Juan José”, 30/06/06; JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Pertec SA”, 02/05/06.

Una parte de la jurisprudencia recepta expresamente los requisitos que trae el Modelo de Código Tributario para América Latina de Giuliani Fonrouge, Gomes de Sousa y Valdés Costa; otra parte no hace referencia a que deban consignarse los expedientes o los procedimientos, pero sí exige que la deuda esté identificada de manera que el ejecutado pueda ejercer su defensa.

¹⁰³ CSJN, *Fallos*: 317:968 y 1400; 318:646. Para una reseña importante de fallos del Alto Tribunal en el tema ver: J. O. Casás, Sentencia descalificada por no haber acreditado la publicación de ordenanza impositiva, comentario al fallo “Municipalidad de Santiago de Liniers c/ Irizar, José M.” de la CSJN del 19/10/04, L. L. 10/02/2005, PET 2005, p. 25 ; ref: www.laleyonline.com.ar.

¹⁰⁴ CSJN, *Fallos*: 324:1127.

Se intentó oponer la inhabilidad de título en una ejecución en la que el monto del juicio era inferior al permitido por la Disposición AFIP N° 317/2008 para iniciar ejecución fiscal, pero no se la admitió porque se entendió que se trataba de una norma dirigida al régimen de responsabilidad por daños al Estado nacional y no aplicable al caso: JFEFT N° 5, “AFIP c/ La Yapa SA”, 18/06/12.

¹⁰⁵ CNACAF, Sala IV, “AFIP (DGA 80.003) c/ Ramón Nicolás Molina Santander”, 26/06/01; “Fisco Nacional ANA c/ Spinelli Héctor Luis”, 08/10/96, en la que identifica a la deuda inexistente como aquella en la que falta alguno de los presupuestos básicos; Sala I, “ANA c/ Reca Adrián”, 31/05/01; “ANA c/ Fedexco Regional de Comercio Exterior SA”, 29/05/01.

¹⁰⁶ JFEFT N°2, “AFIP – DGI c/ Cooperativa de Trabajo Eventur Limitada”, 30/04/07; “Fisco Nacional – AFIP c/ Alegría Polo Lands LTD Sucursal Argentina”, 13/06/11; JFEFT N° 4, “Fisco Nacional – AFIP c/ Guessa SA”, 01/02/12: para esta jurisprudencia no puede oponerse la excepción de pago junto con la de inhabilidad de título. En cambio para: JFEFT N°6, “AFIP – DGI c/ Naveles SAlyF”, 13/02/07, si bien se entiende que no debe existir reconocimiento de la deuda, destaca que sí pueden oponerse conjuntamente dichas excepciones.

Para que sea admisible la ejecución fiscal de las multas, debe tratarse de multas ejecutoriadas; así lo dispone el art. 92 de la ley 11.683¹⁰⁷.

El art. 51 de dicha ley obliga al pago de la multa salvo que se hubieren interpuesto recursos¹⁰⁸. En ese sentido si la notificación del acto que impone la multa existe y no se encuentra afectada por algún defecto grave y notorio, el contribuyente es el que debe acreditar la impugnación. En cambio, no se puede ejecutar, si el contribuyente niega la existencia de la notificación de la resolución que impone la multa y el Fisco no acredita el diligenciamiento del instrumento de notificación¹⁰⁹.

Mientras estén pendientes recursos, la multa no es exigible y por lo tanto no se puede ejecutar; así, no es exigible la multa que se encuentra apelada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación¹¹⁰ o recurrida judicialmente¹¹¹.

En un caso en el que el Tribunal Fiscal se declaró incompetente en razón del monto y devolvió el expediente a la AFIP a fin de que le de el trámite correspondiente,

¹⁰⁷ CSJN, *Fallos* 326:4240.

JFEFT N° 1, “AFIP-DGI c/ Club del Progreso”, 05/12/06; “AFIP-DGI c/ Carlos Eduardo Kamrla”, 27/12/06; “AFIP-DGI c/ Lab Industria Sociedad Anónima”, 07/03/07; JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Arbatax SA”, 17/08/07 (una multa confirmada por el Tribunal Fiscal de la Nación); JFEFT N° 3, “Fisco Nacional AFIP – DGI c/ Compañía Inversora de Transmisión Eléctrica Citelec SA”, 22/11/07 (una multa revocada por el Tribunal Fiscal de la Nación); “Fisco Nacional- AFIP-DGI c/ Borrajo Norberto José” 30/06/08, por defecto en la notificación de la disposición que impuso la multa se consideró que no se encontraba ejecutoriada; JFEFT N° 5, “AFIP – DGI c/ Lab Industria S.A.”, 13/07/06; “AFIP – DGI c/ Mader, Eugenio Norberto”, 05/05/06 y “AFIP c/ De Piero SA”, 27/06/13; JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Silva Lezma, Martín Santiago Nico”, 14/03/07 y “AFIP – DGI c/ Tower Net SRL”, 30/03/07. Se dijo que no puede entenderse que se trata de multas firmes si la AFIP no consideró el descargo ni acreditó la finalización del sumario: en JFEFT N° 4, “FISCO NACIONAL – AFIP c/ Di and Di de Patricia Diana Lowy y Diana Regina Kusak”, 20/04/11.

¹⁰⁸ CSJN, *Fallos* 330:3045; 324:2009; 326:4240.

JFEFT N°1, “AFIP-DGI c/ Fundación Cultural A. Castex Siglo XXI”, 15/02/07 (si la boleta se emite luego de haberse interpuesto recurso, el título es inhábil); “Fisco Nacional – AFIP c/ Sapir Manuel José”, 28/12/12; JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Fridox SA”, 14/09/06 (se admitió como recurso del art. 76 una multinota que para el Fisco no reunía las condiciones de forma); “AFIP – DGI c/ Caraballo, Luciano Martín”, 16/03/12; JFEFT N° 3, “Fisco Nacional AFIP – DGI c/ Edi Fumigaciones SRL” 25/10/06 (aun cuando la AFIP cuestiona que la acción se interpuso fuera de término, pues esa es una cuestión que debe resolver el juez en lo contencioso); “Fisco Nacional AFIP-DGI c/ Troya Maderas SA”, 03/05/12; JFEFT N° 4, “Escobar Carlos Antonio María”, 05/02/07; JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Ruscio, Domingo”, 28/09/06; “AFIP – DGI c/ Constructora San José Argentina SA”, 11/05/07; “AFIP – DGI c/ Escribanía Kleinman Pomerantz Sociedad de Hecho”, 16/11/06.

¹⁰⁹ JFEFT N° 4, “AFIP – DGI c/ Palmada Patricia Alejandra”, 29/04/15.

¹¹⁰ Aunque se denuncie la interposición fuera de término del recurso ante dicho Tribunal, puesto que esa cuestión escapa a la competencia del tribunal de ejecuciones y en las multas se debe hacer aplicación de los principios del procedimiento penal y del efecto suspensivo de los recursos hasta que queden agotadas todas las instancias jurisdiccionales administrativas y judiciales: JFEFT N° 4, “AFIP –DGI- c/ Aletheia Sud SA”, 10/09/09. JFEFT N° 2, “Fisco Nacional – AFIP c/ Czernizer, Sergio A.”, 09/11/09.

Si el contribuyente no comunica la interposición del recurso, se ha decidido que debe cargar con las costas: JFEFT N°4, “AFIP-DGI c/ Actividades Comerciales SA”, 20/03/13.

¹¹¹ JFEFT N° 3, “AFIP – DGI c/ Coarco SA”, 12/06/07; “Fisco Nacional AFIP-DGI c/ Dikter SA” 21/02/07, “Fisco Nacional – AFIP-DGI c/ Goñi Isaac”, 04/09/08.

JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Granja Tres Arroyos SACAFI”, 25/09/06; “AFIP – DGI c/ Tolbiac SRL”, 06/06/12.

en la ejecución se entendió que el trámite que correspondía darle era el del recurso de reconsideración, por lo que la multa no estaba firme y la boleta de deuda contenía una suma inexigible¹¹².

También se consideró inhábil el título mediante el que se pretendía ejecutar una multa aduanera, aun cuando la sanción no había sido recurrida al Tribunal Fiscal de la Nación por la ejecutada sino por las otras personas a quienes se les había aplicado por el mismo hecho, porque el TFN había dejado sin efecto la resolución basado en que la conducta no constituía una infracción punible¹¹³.

Otra circunstancia que obsta a la habilidad del título es que el contribuyente expresado en la boleta de deuda como deudor de la multa sea una persona fallecida¹¹⁴.

También se consideró inhábil la boleta de deuda si en ella se consignó como concepto reclamado el de “multas formales” cuando en la resolución se aplicaban sanciones en los términos del art. 46 de la ley de procedimiento tributario¹¹⁵.

ii.- Ejecución con procedimiento pendiente.

Ya se han desarrollado los casos de las multas para los que la ejecución sólo es posible si se encuentran ejecutoriadas, por lo que cualquier procedimiento pendiente la impide¹¹⁶.

Para los demás, si el procedimiento administrativo concluyó y la resolución se encuentra firme, el título es hábil¹¹⁷ pero si aun no concluyó, se presentan una diversidad de casos. Así, cuando se logra poner en duda en el expediente la existencia de la deuda o de sus alcances, la jurisprudencia puede concluir que el título es inhábil en razón de no haber cumplido el funcionario certificante con una debida constatación previa de tal existencia o alcances.

Por ejemplo, si ante la presentación de una declaración jurada sin saldo a ingresar y luego otra con saldo, ambas originales, la AFIP intima al contribuyente,

¹¹² JFEFT N° 3, “Fisco Nacional AFIP- DGI c/ Dulmes Sociedad Anónima”, 20/04/07.

¹¹³ JFEFT N° 3, “AFIP-DGA c/ Rébora María Teresa”, 12/08/15.

¹¹⁴ La acción del fisco se extingue por la muerte del imputado aun cuando la resolución que la impuso se encuentre firme: JFEFT N° 4, “AFIP – DGI- c/ Sánchez Clariá, Carlos Alberto (Olmos)”, 23/06/06. En otro caso si bien se rechazó la inhabilidad de título porque se entendió que la multa al haber quedado firme era exigible a la heredera, se mandó archivar la causa cuando la heredera intimada renunció por escritura pública a la herencia, en forma posterior a la resolución que la declaró responsable, por entenderse que se encuentra entonces exenta de responder por las deudas del causante: JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Arriola María Gabriela”, 02/10/06.

¹¹⁵ JFEFT N° 1, “AFIP-DGI c/ Hamuy Jacobo”, 28/10/14.

¹¹⁶ CSJN Fallos: 324:2009; 326:3024; 330:3045; F.1441-XLII.

¹¹⁷ JF de El Dorado – Misiones-, “Fisco Nacional AFIP c/ Ayue María Cristina”, 04/09/08.

quien manifiesta que probablemente la discordancia se produjo debido a una maniobra fraudulenta de su contador y acompaña la denuncia penal que formuló ni bien tuvo noticia del hecho, se consideró que la deuda no era exigible porque para emitir el título el funcionario debía constatar fehacientemente que existía una deuda exigible y no emitirlo si tenía conocimiento de una situación de gravedad que ponía en duda dicha existencia¹¹⁸.

En otro caso se declaró la inhabilidad del título en diversas ejecuciones iniciadas estando pendiente el proceso penal que, finalmente, declaró falsas las declaraciones juradas¹¹⁹.

Sin embargo, por regla general y exceptuando las situaciones en las que se denuncian hechos de gravedad, la ejecución de saldos de declaraciones juradas procede sin necesidad de una previa intimación ni de un procedimiento previo a cargo del Fisco; en efecto, si en la ejecución de saldos de declaraciones juradas la defensa se funda en la falta de intimación de pago previa a la confección del título, no prospera porque se trata de supuestos de autodeclaración, en los que el propio contribuyente liquida y declara su deuda¹²⁰ y si el contribuyente efectúa una declaración jurada y luego la rectifica por un error que no es meramente de cálculo, en virtud de lo dispuesto por el art. 13 de la ley de procedimiento tributario, prevalece lo declarado en primer término y no puede oponerse la inhabilidad de título¹²¹. La misma solución se establece para la ejecución de anticipos¹²².

¹¹⁸ JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Muzzante, Héctor Mario”, 07/02/07.

¹¹⁹ Todos casos análogos: JFEFT N° 1 “Fisco Nacional – AFIP c/ Feed Lot Navarro SRL”, 16/08/13; JFEFT N° 2, AFIP-DGI c/ Feed Lot Navarro SRL”, 13/06/13; JFEFT N° 3, AFIP-DGI c/ Feed Lot Navarro SRL”, 18/06/13; JFEFT N° 5, “AFIP c/ Feed Lot Navarro SRL”, 10/04/13; JFEFT N° 6, “AFIP-DGI c/ Feed Lot Navarro SRL”, 02/08/13.

¹²⁰ CSJN, *Fallos* 316:2539.

Tratándose la declaración jurada de impuestos de un supuesto de autodeclaración o de autoliquidación y no de determinación de oficio, no implica un procedimiento previo y si las fechas de presentación de la declaración y del vencimiento del pago se encuentran expresadas en la boleta de deuda, ello permite al contribuyente ejecutado proceder a verificar la existencia y exigibilidad de la deuda que se le reclama: JFEFT N° 4, “AFIP – DGI – c/ Negri Hnos y Cía SAIC”, 07/09/06; “FISCO NACIONAL – AFIP c/ Guessa SA” 01/02/12. También JFEFT N° 1, “AFIP-DGI c/ Negri Hnos. y Cía SAIC s/ Ejecución Fiscal-DGI”, 19/10/06. JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Joaquín Brenta Alcalde S.A.”, 06/07/12; “AFIP – DGI c/ Consignataria del Sur SA”, 03/05/06.

JFEFT N° 3, “AFIP-DGI c/ Ma, Hsi Chuen” 04/05/07; “AFIP- DGI c/ Residencia Geriátrica Antaño SRL”, 01/02/08; “Fisco Nacional – AFIP-DGI c/ Tecnocam SA” 16/10/12; JFEFT N° 5, “AFIP c/ Merconet SA”, 10/08/15; JFEFT N° 6, “AFIP –DGI c/ Quiroga Maximiliano Matías”, 11/05/12; “AFIP-DGI c/ Merconet SA”, 09/12/13; “AFIP-DGI c/ Leadcam SA”, 11/05/15.

¹²¹ JFEFT N° 1, “Fisco Nacional – AFIP c/ Peretti SACI”, 13/09/12. JFEFT N° 5, “AFIP c/ Barroumeres Fernando Horacio”, 08/08/13; “AFIP c/ Segura Eliseo Victor”, 09/06/14; JFEFT N° 3, “Fisco Nacional – AFIP – DGI c/ Distribuidora Federal Service SRL”, 19/08/08; “Fisco Nacional – AFIP – DGI c/ Campos Adriana Graciela”, 31/10/12; JFEFT N° 4, “Fisco Nacional – AFIP c/ Establecimiento Agrícola Ganadero El Alcazar SA”, 13/08/09; JFEFT N° 6, “AFIP-DGI c/ Gambino Alberto Pablo”, 10/02/14.

Correlativamente, es inhábil la boleta de deuda si se reclaman saldos de declaraciones juradas y la ejecutada demuestra que los montos certificados no coinciden con los por ella expresados en las respectivas declaraciones, sin que la AFIP a su vez demuestre de dónde surgen las diferencias en más¹²³.

En algunas otras situaciones se considera inexigible la deuda cuando el contribuyente brinda explicaciones fundadas que ponen en duda su exigibilidad o existencia y la AFIP inicia la ejecución sin tomar en cuenta dichas explicaciones, siempre que no se trate del trámite de los recursos.

Así, se consideró inhábil el título cuando el contribuyente había rectificado la declaración jurada y lo había informado por multinota, subsanando su cuenta tributaria, pero de todos modos la AFIP le libró la boleta por el total de la deuda sin tener en cuenta la rectificación¹²⁴.

También se admitió la inhabilidad de título si el contribuyente había reiteradamente informado la modificación en el alta del Impuesto a las Ganancias y en autónomos y solicitado el cambio de imputación de los pagos tres años antes de la ejecución, pero sus informes y solicitudes no fueron respondidos por la AFIP¹²⁵ y cuando había solicitado un cambio de imputación de pagos, informándolo cinco años antes y la AFIP no le respondió pero consideró subsanado el error durante el trámite de la ejecución fiscal¹²⁶.

De la misma manera, cuando consideró que el saldo de libre disponibilidad en el IVA era menor que el tomado por el contribuyente y libró la boleta de deuda sin dar una respuesta a las explicaciones previamente brindadas mediante dos multinotas¹²⁷.

Si la boleta de deuda certifica intereses resarcitorios por pago del saldo de la declaración jurada fuera de término en un caso en que el contribuyente había incluido en

Pero también se ha declarado inexigible cuando la AFIP cuenta con original y rectificativa, pagos y pedido de compensación, intima, el contribuyente explica por multinota y vuelve a intimar cuatro años después sin hacer caso de la explicación del contribuyente: JFEFT N° 3, “Fisco Nacional – AFIP – DGI c/ Sofrar SA”, 22/11/06.

En un caso en que un contribuyente había omitido consignar las retenciones que le había hecho su empleador, se rechazó la inhabilidad de título pero se consideró regularizada la deuda con la presentación de la rectificativa: JFEFT N° 6 “AFIP – DGI c/ Fernández Sasso Federico”, 25/10/12.

¹²² JFEFT N° 2, “Fisco Nacional – AFIP c/ Tavella y Cía SACIF”, 31/10/11.

¹²³ JFEFT N° 6, “AFIP-DGI c/ Marine Logistic SA”, 28/05/14.

¹²⁴ JFEFT N°1, “Fisco Nacional – AFIP c/ Urbano Haydée Rosalía”, 16/08/13.

¹²⁵ JFEFT N° 4, “Fisco Nacional – AFIP c/ Luna Eduardo Jorge”, 18/12/13.

¹²⁶ JFEFT N° 4, “AFIP – DGI c/ Aria.Biz SA”, 11/04/14.

¹²⁷ JFEFT N° 4, “Fisco Nacional – AFIP c/ Servinel SA”, 15/12/14.

debido plazo la deuda en un plan de pagos pero con error de imputación y lo había subsanado y hecho saber a la AFIP con anterioridad, el título es inhábil¹²⁸.

Se declaró la inhabilidad del título cuando ante la intimación de pago, se informó que se había procedido a pagar bajo una C.U.I.T. errónea y se solicitó el cambio de imputación con consentimiento de la persona a quien la C.U.I.T. pertenecía y la AFIP no consideró la respuesta y procedió a la ejecución¹²⁹.

También se consideró inhábil el título cuando lo que se pretende ejecutar son intereses resarcitorios de un anticipo ya pagado en término, que se generan en el sistema informatizado a raíz del error de imputación en el que incurre la contribuyente al pagar el anticipo del año posterior –que lo imputa erróneamente al año anterior- si ello fue debidamente subsanado e informado¹³⁰.

Si la reimputación de un saldo de IVA fue solicitada por multinota antes de la ejecución y el Fisco ejecuta sin desconocer la reimputación y limitándose a responder la excepción de la ejecutada opuesta en la ejecución fiscal de manera genérica y sin desconocer los hechos, se entendió que media un allanamiento tácito y la boleta de deuda es inhábil¹³¹.

En un caso en que el contribuyente pagó los intereses resarcitorios generados por la falta de pago en término de retenciones a beneficiarios del exterior y lo hizo en forma extemporánea y con error de imputación que subsanó durante la ejecución, si bien no se hizo lugar a la excepción de pago, se declaró la inhabilidad del título de oficio, porque la suma certificada superaba ampliamente a la debida y la AFIP no redujo su pretensión ni explicó el origen de la diferencia en más¹³².

En otro caso en el que la AFIP se había opuesto a una transferencia de un fondo de comercio por existir deudas con el organismo recaudador -entre las cuales, la que se reclama a la ejecutada- y el martillero interviniente retuvo y depositó el monto pretendido por la AFIP y se lo informó, como el depósito tenía por finalidad cancelar las obligaciones entre las que se halla la que es objeto de la ejecución, se declaró la inhabilidad de título en relación a dicha suma reclamada y ya depositada e informada¹³³.

¹²⁸ Había suscripto dos planes de pagos imputando en el primero el período 12/2012 y en el segundo 11/2012 (IVA), con lo cual el período 11/2012 quedaba como pagado fuera de término: JFEFT N° 5, “AFIP c/Tarjeta Automática SA”, 12/08/14.

¹²⁹ JFEFT N° 4, “Fisco Nacional – AFIP c/ Fie Gran Poder SA”, 22/04/14.

¹³⁰ JFEFT N° 1 “AFIP – DGI c/ Arroyo Ocano SA”, 05/05/14.

¹³¹ JFEFT N° 5, “AFIP c/ Sarment SA”, 31/07/13; “AFIP c/ Aprile y Asociados SA”, 16/05/13.

¹³² JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Bimar de Argentina SA”, 10/04/15.

¹³³ JFEFT N° 1, “AFIP – DGI C/ Vommaro Valeria Celeste”, 29/12/14.

Por otra parte, si se intenta ejecutar al deudor solidario sin haberlo previamente intimado¹³⁴ o si, intimado, se libra la boleta estando pendiente el plazo para contestar la intimación, en el caso en que el contribuyente la conteste¹³⁵, se admite la inhabilidad del título por no haber cumplido la AFIP, con los procedimientos.

No se admite como inexistencia de deuda la compensación en trámite aún no admitida por el Fisco¹³⁶ pues no prospera la excepción fundada en compensaciones que aún no han sido resueltas¹³⁷; sin embargo se ha dicho que el pedido de compensación produce sus efectos a partir de su presentación si finalmente la AFIP lo admite y por lo tanto la posteriormente compensada, no puede considerarse una deuda exigible¹³⁸.

Tampoco prospera la inhabilidad de título si el contribuyente pretende la inexistencia de deuda porque sostiene que la ha cancelado mediante una transferencia de créditos (IVA) y no prueba que ha cumplido con todo el procedimiento de transferencia a su cargo¹³⁹.

Los casos de caducidad de planes de pago, al operar ésta de pleno derecho en la mayoría de los regímenes que se fueron dando en el tiempo, impiden oponer la inhabilidad de título fundándola en la falta de intimación o notificación previa por no resultar un requisito necesario para constituir en mora al deudor y hacer exigible la deuda¹⁴⁰. Si la resolución que declaró la caducidad se notificó al contribuyente y éste no la impugnó en sede administrativa no puede plantearse la cuestión en la ejecución¹⁴¹. No se

¹³⁴ JFEFT N 3, “AFIP DGI c/ Sebastianelli Flor de Nieve Ana”, 27/02/07.

¹³⁵ JFEFT N° 3, “Fisco Nacional – AFIP – DGI c/ Negocios Inmobiliarios y Servicios SA”, 04/04/12.

¹³⁶ CSJN, *Fallos* 324:1287: debe haber mediado un acto del organismo recaudador admitiendo las compensaciones solicitadas por el contribuyente y disponiendo la acreditación de los saldos para que la deuda pueda considerarse manifiestamente inexistente.

Una compensación mediante un saldo de libre disponibilidad adquirido a un tercero que la AFIP no había aún convalidado: JFEFT N°1 “AFIP-DGI c/ Compañía Agroganadera del Sud S.A.”, 08/09/06; JFEFT N° 5, “AFIP c/ Centrales Térmicas Patagónicas SA”, 16/10/13.

¹³⁷ JFEFT N° 2, “Fisco Nacional – AFIP c/ Ditoys SA”, 03/10/11.

¹³⁸ JFEFT N° 3 “Fisco Nacional AFIP – DGI c/ Even SA”, 07/11/12, la compensación había sido finalmente admitida por el Fisco.

¹³⁹ JF de El Dorado –Misiones-, “Fisco Nacional – AFIP c/ Gruber Hermanos S.H.”, 12/09/08.

¹⁴⁰ JFEFT N° 1, “AFIP – DGI c/ Florida Pre-Pago Electrónico SA”, 29/12/14; JFEFT N° 3, “Fisco Nacional AFIP-DGI c/ Rutilex Hidrocarburos Argentinos SA”, 13/02/07; “Fisco Nacional – AFIP – DGI c/ Florida Pre-pago Electrónico SA”, 03/09/12; JFEFT N° 4, “AFIP – DGI – c/ Bermann Daniel”, 24/10/06; JFEFT N° 5, “AFIP – DGI c/ Kearney, Roberto Rosario”, 19/07/06; JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Mannocci, Héctor Roberto”, 23/03/07; “AFIP – DGI c/ Interbrokers SA”, 18/06/12.

¹⁴¹ Lo funda en la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo prevista por el art. 12 de la LNPA y el limitado ámbito de conocimiento del proceso que impide analizar la causa de la obligación: JFEFT N°1, “AFIP-DGI c/ Casa Lalin S.R.L.”, 27/12/06; “AFIP – DGI c/ Fernández, Néstor Armando (Bregant)”, 30/11/06; “AFIP -DGI- c/ G B Producciones Sociedad de Responsabilidad Limitada”, 27/12/06. También respecto de la imposibilidad de analizar la relación jurídica sustancial ni los procedimientos que causan el título ejecutivo: JFEFT N° 2, “Fisco nacional – AFIP c/ Carda SA”, 07/09/09; “AFIP – DGI c/ Carfora Jorge Fabián”, 29/06/06.

admite la alegación de defectos en el sistema de débito directo bancario ni la atribución al Fisco de la responsabilidad de que se produzca efectivamente dicho débito¹⁴². Sin embargo en un caso en que el contribuyente por error al declarar la cuenta en la que debían efectuarse los débitos automáticos para el pago de las cuotas incurrió en incumplimiento, como consecuencia de lo cual volvió a incluir la deuda en un nuevo plan de pagos que no fue objetado y que quedó totalmente cancelado, la AFIP no puede exigirle que vuelva a pagar la deuda en virtud del plan caduco, por no poder exigirse el cobro dos veces basado en cuestiones meramente formales¹⁴³.

También se consideró inhábil el título librado como consecuencia de la caducidad de un plan de pagos porque no se tuvo en cuenta que dicho plan había sido reformulado por el contribuyente e imputados los pagos realizados en aquel, al nuevo plan, situación reconocida en una instrucción administrativa que luego se acompañó y que mandaba reducir el monto de la ejecución¹⁴⁴ y en otro caso en que la contribuyente había incurrido en un error evidente de imputación en un plan de pagos, las sumas habían sido debitadas y al ser intimada administrativamente, proveyó las explicaciones del caso mediante multinota y subsanó mediante reimputación y pago de un saldo, pero la AFIP la ejecutó igualmente sin tener en cuenta todos estos antecedentes¹⁴⁵. También, si quedó demostrado que había cancelado el plan con imputaciones correctamente realizadas¹⁴⁶.

Contrariamente, se decidió que una vez caduco un plan de pagos, la nueva liquidación de la deuda que practica la AFIP como consecuencia de la caducidad es

En un caso en que se interpuso recurso y fue tomado como denuncia de ilegitimidad y resuelto en forma negativa se entendió que el recurso que hubiera correspondido era el del art. 74 reglamentario y que por lo tanto no suspende la ejecución siendo la deuda exigible, también con fundamento en el art. 12 de la ley nacional de procedimiento administrativo: JFEFT N° 3, “AFIP – DGI c/ Bonetti Gino”, 27/10/06. Tampoco se admitió en un caso en que se impugnó por multinota la caducidad del plan pero fuera del plazo del art. 74 reglamentario: JFEFT N° 3, “Fisco Nacional AFIP – DGI c/ Desefa SA”, 05/06/07.

En otro caso se alega que el recurso interpuesto es el de efectos suspensivos del art. 76 de la ley y el tribunal entiende que contra el acto que dispone la caducidad del plan de pagos sólo procede el recurso del art. 74 reglamentario y sin efectos suspensivos conforme al art. 12 de la ley nacional de procedimientos administrativos; JFEFT N° 5, “AFIP – DGI c/ Chianello, Miguel Fernando”, 27/12/06; “AFIP – DGI c/ De Andreis, Fernando”, 17/08/06.

Respecto de un rechazo de un plan de facilidades de pago no recurrido: JFEFT N° 5, “AFIP c/ OAPCE Transportes Internacionales SA”, 11/06/12.

JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Fidalgo, Osvaldo Jesús”, 15/12/06.

¹⁴² No puede pretender la ejecutada excluir su responsabilidad en la cancelación de las cuotas, porque es el contribuyente el que debe cumplir con las obligaciones dispuestas y controlar que las cuotas adeudadas sean canceladas en tiempo y forma: JFEFT N° 1, “AFIP-DGI c/ Crivaro Ricardo Eduardo”, 28/06/06.

¹⁴³ JFEFT N° 4, “AFIP – DGI C/ Archibaires SA”, 06/09/13.

¹⁴⁴ JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Naveles SAIyF”, 13/02/07.

¹⁴⁵ JFEFT N° 4, “Fisco Nacional – AFIP c/ Cescut Viviana Erica”, 06/08/14.

¹⁴⁶ JFEFT N° 1, “Fisco Nacional – AFIP c/ Nuevaventura SA”, 04/09/14.

exigible y los recursos contra ella no suspenden la ejecución¹⁴⁷. En forma similar se consideró que si el título había sido librado pendiente el plazo de intimación para el ingreso de las sumas derivadas de la caducidad del plan, no resultaba inhábil si había sido iniciada la ejecución una vez vencido dicho plazo¹⁴⁸.

iii.- Ejecución de deudas impugnadas.

Respecto de las deudas recurridas, las soluciones se vinculan con la previsión que contenga la norma que reglamenta el procedimiento de cada recurso acerca de los efectos de su interposición.

Así, es exigible la deuda si se intimó el ingreso de un impuesto que a juicio del responsable se encontraba diferido y éste recurrió la intimación, por considerársele un recurso sin efectos suspensivos¹⁴⁹.

No se admite la petición de considerar inexigible una deuda porque se encuentre interpuesto el recurso del art. 74 del Decreto PEN 1397/79 y sus modificaciones (reglamentario de la Ley 11.683)¹⁵⁰ o en el caso en que se hubiera optado por el recurso de reconsideración del inciso a) del art. 76 de la ley 11.683¹⁵¹ o si se hubiese interpuesto la demanda contencioso – administrativa (salvo el caso de las multas)¹⁵². Sin embargo

¹⁴⁷ JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Bartolini Alberto Justo”, 29/03/07. También entendió dentro del art. 74 reglamentario al recurso interpuesto contra el acto que declaró la caducidad del plan de pagos, “AFIP – DGI c/ Sincrolamp”, 01/02/08.

¹⁴⁸ JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Electroillum SRL”, 27/03/07.

¹⁴⁹ JFEFT N°1, “AFIP-DGI c/ Trader Group S.A.”, 07/03/07. También: JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Corrientes Park S.A.”, 10/07/12.

¹⁵⁰ CSJN, Fallos 326:3024. Este recurso no tiene efectos suspensivos y la exigibilidad de la deuda se funda en el carácter ejecutorio del acto administrativo previsto en el art. 12 de la ley nacional de procedimientos administrativos.

JFEFT N°1, “AFIP -DGI- c/ Méndez Oscar Alfredo”, 27/12/06, caso en el que el recurso había sido tomado como una denuncia de ilegitimidad; JFEFT N° 2: “Fisco Nacional – AFIP c/ Ibarra Guillermo Ramón”, 25/06/09; “Fisco Nacional – AFIP c/ Compañía Europeo Americana SA”, 03/04/09; JFEFT N° 3, “Fisco Nacional AFIP-DGI c/ Ganadería Sociedad Anónima”, 09/08/06; JFEFT N° 4, “AFIP – DGI – c/ Muñoz Aldo Nilo”, 06/12/06; “AFIP – DGI – c/ Impel Center Sociedad de Responsabilidad Limitada”, 05/02/07; “AFIP – DGI – c/ Torres Saúl Alfredo”, 20/11/06; JFEFT N° 5, “AFIP – DGI c/ D Y L & Asociados Sociedad Civil”, 17/07/06; “AFIP-DGI c/ Angel Estrada y Compañía Sociedad Anónima Industrial”, 13/10/06; “AFIP – DGI c/ Mader Eugenio Norberto”, 05/05/06; “AFIP c/ Arena Francisco”, 22/04/13; “AFIP c/ Forest Car SRL”, 27/11/13; JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Barberis, Juan Antonio”, 07/11/06; “AFIP – DGI c/ Del Parque Shopping Center SA”, 23/06/06, en el que, incluso, se encontraba tramitando el juicio contencioso administrativo con pedido de medida suspensiva del rechazo del recurso; “AFIP-DGI C/ Orlando Ricardo Antonio”, 18/06/13..

¹⁵¹ En el caso el procedimiento ya se encontraba en la etapa judicial y se planteó la inconstitucionalidad del art. 12 de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo, JFEFT N° 6, “AFIP D- DGI c/ Agmafin S.A.”, 14/06/07; “AFIP – DGI c/ Esega SRL”, 25/04/06.

¹⁵² CSJN Fallos: 326:4240.

JFEFT N° 6, “AFIP-DGI c/ Del Monte Fresh Produce Argentina SRL”, 11/11/13; “AFIP-DGA c/ Lasedal SACIFI”, 04/03/15, en este caso no acredita la interposición de la demanda que invoca.

se consideró que se tornó inexigible la deuda si el recurso se resolvió favorablemente al contribuyente mientras se encontraba en curso la ejecución¹⁵³.

En los casos de recursos interpuestos por ante el Tribunal Fiscal de la Nación en los términos del art. 76, inc. b, ley 11.683, el efecto suspensivo del recurso torna inhábil la boleta de deuda¹⁵⁴ y si el recurso tiene por objeto la revisión de multas materiales, la deuda, como es de principio general, tampoco es exigible mientras dura ese procedimiento aunque la interposición del recurso no hubiera sido informada a la AFIP¹⁵⁵.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación interpretó en 1991 que si lo recurrido es una intimación al pago de un saldo de declaración jurada no ingresado a la fecha de su vencimiento, el recurso por ante el TFN no suspende la ejecución¹⁵⁶.

Más tarde interpretó, por remisión al dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal, que el recurso por ante el TFN contra una intimación de pago que había sido formulada en los términos del art. 14 de la ley de procedimiento tributario –y no como el producto del procedimiento para la determinación de oficio-, también goza de los efectos suspensivos del art. 76, inc. b, de dicha ley¹⁵⁷.

También dispuso que si dicho recurso se interpone contra la intimación al pago del Impuesto sobre la Transferencia de Combustibles y Gas Natural realizada en los términos del art. 7, ley 23.966, opera el efecto suspensivo¹⁵⁸.

En los casos en que el TFN ya se ha pronunciado, si el fallo apelado condena al pago de tributos, la apelación se concede al sólo efecto devolutivo y por lo tanto no

¹⁵³ Se trataba de un caso en el que el rechazo de reintegros por operaciones de exportación había sido recurrido por esta vía (otra de las deudas sí se consideró exigible porque el recurso aún no había sido resuelto): JFEFT N° 4, “AFIP – DGI – c/ Alberto Vázquez e hijos Sociedad Anónima”, 29/11/06.

En otros, se rechazó la inhabilidad de título y se ordenó el archivo porque al momento de la emisión de la boleta la deuda era exigible pero al resolverse el recurso se tornó inexigible, JFEFT N° 5, “AFIP – DGI c/ INTER FARMA S.A.”, 08/05/06.

¹⁵⁴ JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Concordia Construcciones SA”, 13/05/15.

¹⁵⁵ CSJN, “Fisco Nacional (AFIP) c/ DIS FAR MAR SA” del 11/08/09 – F.1441, L. XLII.

¹⁵⁶ CSJN, *Fallos*: 314:1714. Pretendía pagar una cuota de una moratoria con un saldo de IVA que surgía de una transferencia que fue rechazada.

¹⁵⁷ CSJN, “AFIP c/ Agumar Servicios Turísticos S.R.L.” del 28/09/10 –F. 219. XLIV.

En un caso en que oficiado el TFN, respondió que los conceptos que se ejecutaban –salvos de declaraciones juradas- se encontraban en discusión por ante dicho tribunal, se declaró la inhabilidad de título: JFEFT N°4, “Fisco Nacional – AFIP c/ Koner Seguridad SA”, 21/05/15.

¹⁵⁸ CSJN, “AFIP c/ Albeca S.A.” del 18/10/11. El dictamen al que remite la Corte Suprema de Justicia de la Nación consideró que, más allá de si el tribunal se declara o no competente, por el juego de los arts. 76 y 167 de la ley del rito fiscal la intimación de pago de la deuda determinada de oficio cuando ésta se apela ante dicho tribunal se suspende en los términos de los arts. 159, 166 y cc. de dicha ley. Además consideró que la evaluación acerca de si la intimación de pago en los términos del art. 7° de la ley 23.966 es equiparable o no a una determinación de oficio a los fines de su recurribilidad, no corresponde al tribunal de la ejecución sino al Tribunal Fiscal de la Nación y su Alzada.

suspende la ejecución¹⁵⁹; en los casos en que el TFN declara su incompetencia y las obligaciones se originan en declaraciones juradas, la CSJN interpretó que no se suspende la ejecución¹⁶⁰.

Si el TFN rechazó el recurso por motivos de improcedencia formal, el Alto Tribunal dijo en una oportunidad, que no suspendía – la contribuyente había recurrido sólo respecto de actualización e intereses-¹⁶¹ y en otra oportunidad, que sí lo hacía –el recurso era contra una determinación de oficio y se había rechazado por extemporáneo; el agravio consistía en no haberse computado la extensión de los plazos en razón de la distancia-¹⁶²

Si se ejecutan compensaciones que se rechazan como consecuencia de una determinación de oficio se ha considerado que si la resolución apelada comprende en parte una determinación de oficio y en parte la denegatoria de una compensación, la parte de la compensación denegada puede ejecutarse porque no puede considerarse que forma parte del recurso por ante el Tribunal Fiscal sino que es impugnabile por el art. 74 reglamentario que no tiene efectos suspensivos; otra jurisprudencia interpretó que si las compensaciones se podían considerar estrechamente vinculadas con la determinación de oficio apelada ante ese tribunal, entonces operaba el efecto suspensivo también respecto de ellas¹⁶³.

¹⁵⁹ CSJN, “Trebas S.A. s/ prohibición de innovar” del 22/06/89; “AFIP c/Colgate Palmolive Argentina SA” del 16/10/01.

JFEFT N° 1, “Fisco Nacional – AFIP c/ Zona de Comunicación SRL”, 31/3/14. En este caso se tuvo en cuenta que el tribunal no había expresado con qué efectos concedía el recurso y se trataba de la declaración de incompetencia frente al cuestionamiento de caducidades de planes de pagos.

En un caso se consideró que si el Tribunal Fiscal de la Nación no mandó liquidar se entiende que aprobó la liquidación efectuada en el acto de determinación y por lo tanto la deuda es exigible: JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Río Senguer SA”, 25/02/09.

JFEFT N° 3, “Fisco Nacional AFIP – DGI c/ Conta Walter Mario SRL”, 26/04/12. “AFIP – DGI c/ Ascona Sociedad anónima Compañía de Reaseguros”, 09/04/07.

JFEFT N° 3, “AFIP – DGI c/ Empresa Argentina de Cemento Armado Sociedad Anónima de”, 13/11/06;

JFEFT N°4, “AFIP – DGI c/ YCRT Sociedad Anónima” 13/5/14.

JFEFT N° 5 “AFIP-DGI c/ Colima SA”, 22/05/06; “AFIP c/ Batco SA”, 18/04/12

¹⁶⁰ CSJN, *Fallos*: 313:1420; 314:1714.

En un caso en que se recurría una caducidad de plan de pagos: JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Sutton Dabbah, David”, 27/11/06. A favor de la suspensión: JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Hugo Rodríguez y Cía SA”, 24/04/07.

¹⁶¹ CSJN, *Fallos*: 316:2142.

También se interpretó que es el TFN a quien corresponde conceder o denegar el recurso y en su caso determinar los efectos con los que lo concede: JFEFT N° 4, “AFIP-DGI c/ Bao Rodríguez Maximino”, 28/10/13.

¹⁶² CSJN, *Fallos*: 333:155.

¹⁶³ Acerca de la interpretación por la no suspensión: JFET N° 5, “AFIP – DGI c/ Pro Comm S.A.”, 27/06/06; Otra jurisprudencia consideró suspensivo un caso de compensaciones que debían considerarse estrechamente vinculadas a la cuestión de la determinación de oficio en apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación: JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Tandil Oeste SA”, 30/05/07.

También se consideró que si el TFN declara su incompetencia y remite al organismo recaudador para que le de el trámite del art. 74 del reglamento, aun cuando la decisión se encuentre recurrida por ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, tal recurso no suspende los efectos del acto por concederse al sólo efecto devolutivo¹⁶⁴.

Si al momento de la ejecución existe fallo de la Cámara revocando el del Tribunal Fiscal y dejando sin efecto la determinación del impuesto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, haciendo aplicación de su jurisprudencia según la cual sus sentencias deben atender a las circunstancias existentes al momento de la decisión aunque ellas sean sobrevinientes al recurso, ha declarado que la deuda es inexistente¹⁶⁵.

En otra ocasión, se declaró la inhabilidad porque la boleta se libró estando pendiente el plazo que el propio Fisco había otorgado para el pago como consecuencia de la caducidad del plan de pagos, la resolución no estaba firme y luego el contribuyente impugna dicha caducidad del plan de pagos por ante el Tribunal Fiscal de la Nación¹⁶⁶.

En un caso en el que ese tribunal confirmó el capital y una determinada cantidad en concepto de los intereses resarcitorios relativos a ese capital y la AFIP intentó ejecutar estas sumas pero incrementó la de los intereses, se declaró la inexigibilidad de la deuda por la diferencia que no había sido aprobada ni liquidada por el Tribunal Fiscal y la consiguiente inhabilidad del título parcialmente por lo que excedía¹⁶⁷.

En otro caso en que el Tribunal Fiscal revocó la determinación de oficio relativa a diferencias en retenciones por pagos a beneficiarios del exterior, que conllevaba

¹⁶⁴ JFEFT N° 5, “AFIP c/ Smaug Sociedad Anonima”, 11/10/13.

¹⁶⁵ CSJN, “Fisco nacional – DGI c/ Cannon SAIC” del 10/10/96; “AFIP c/ Colgate Palmolive Argentina SA” del 16/10/01; “AFIP c/ National Cosmetics SA” del 10/12/02; “AFIP – DGI c/ Lascaray, Juan Antonio”, 05/02/13 –A. 664. XLIII-. En “AFIP c/ González Alfredo Oscar” del 09/03/10 (*Fallos* 333:155) la Corte Suprema entiende aplicable el efecto suspensivo del recurso según el art. 167 de la ley de procedimiento tributario a un caso en que el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el recurso por extemporáneo y la AFIP inició ejecución estando apelado el fallo ante la Cámara; pero al momento de resolver la Corte, la Cámara había rechazado por sentencia firme la del Tribunal Fiscal y le había devuelto las actuaciones para que trate el recurso.

Procede la excepción, si el título fue librado sobre la base de un acto administrativo que fue anulado por sentencia o una sentencia revocada por la Alzada: JFEFT N° 2: “AFIP – DGI c/ Austral Líneas Aéreas – cielos del Sur”, 09/06/09, en el primer caso y “AFIP – DGI – 337 c/ Banco de la Provincia de Buenos Aires”, 07/06/06, en el segundo caso. De la misma manera, si fue posteriormente anulado en sede administrativa, JFEFT N° 5, “Méndez, Carlos Alberto”, 31/ 05/06.

¹⁶⁶ La demandada interpuso un recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación contra un rechazo de un plan de pagos y se decidió que al haberse emitido el título antes de que la resolución por la que se rechazó el plan de pagos se encontrara firme e incluso antes de que se cumplieran los 5 días hábiles que dicha resolución otorgaba al reclamado para el pago, dicho título contenía, al tiempo de su expedición, una deuda inexigible, razón por la cual resulta inhábil: JFEFT N° 4, “FISCO NACIONAL – AFIP c/ Filan SAIC”, 29 /10/12.

¹⁶⁷ JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Farber, Valeria Beatriz”, 29/11/06.

intereses resarcitorios y multa por omisión, la Cámara de Apelaciones confirmó este fallo, pero la Corte Suprema de Justicia lo revocó y mandó nuevamente al Tribunal para que se pronuncie sobre los intereses y la multa, se consideró hábil el título librado respecto del capital, aun cuando se encontrare pendiente de decisión la apelación por los demás conceptos que la Corte Suprema devolvió al tribunal de origen para su tratamiento¹⁶⁸.

En un caso en que el TFN revocó la determinación de oficio; la Cámara revocó la sentencia del TFN y se encuentra pendiente el recurso extraordinario, la boleta es inhábil, por tratarse de un caso en que no hay dos fallos coincidentes y se encuentra recurrido mediante el remedio federal¹⁶⁹.

Si la boleta de deuda se emitió por el total de lo determinado por la AFIP, pero la resolución había sido revocada parcialmente por el TFN, el título es inhábil¹⁷⁰.

En cuestiones aduaneras, tanto el recurso de apelación por ante este tribunal como la acción contencioso administrativa previstos por art. 1132 del Código Aduanero tienen efectos suspensivos según lo dispuesto por el art. 1134 de dicho código¹⁷¹.

Por el contrario, la interposición de una acción declarativa de certeza para determinar la validez de las compensaciones rechazadas por la AFIP no suspende la vía de la ejecución fiscal¹⁷².

En cuanto a la tasa de justicia, se admite la inhabilidad del título si el certificado de tasa de justicia se libró estando pendiente un recurso contra la resolución que liquidó el tributo¹⁷³; contra la que intimó a ingresar la suma bajo apercibimiento de ejecución¹⁷⁴; o si la Alzada revocó la imposición de costas en el proceso que dio origen a la tasa¹⁷⁵;

¹⁶⁸ JFEFT N° 5, “AFIP c/ Consultoría Informática SA”, 25/04/12.

¹⁶⁹ JFEFT N° 5, “AFIP c/ López Mariana”, 05/03/14.

¹⁷⁰ JFEFT N° 4, “AFIP – DGI c/ Vozlink SA”, 11/11/13.

¹⁷¹ JFEFT N° 2, “Fisco nacional – AFIP c/ Flores Delia Raquel”, 30/08/10 y “AFIP-DGI c/ A Novo Argentina SA”, 07/07/15; JFEFT N°4, “Fisco nacional – AFIP c/ Muñoz Wright Juan Manuel”, 19/03/15.

¹⁷² Tal acción no tuvo efectos suspensivos del carácter ejecutorio del acto administrativo y no puede considerarse el carácter cancelatorio de las compensaciones en la ejecución fiscal por comportar cuestiones de hecho y prueba vinculadas a la causa de la obligación que exceden el marco de este proceso: JFEFT N° 4, AFIP – DGI – c/ La Equitativa del Plata Sociedad Anónima de Seguros”, 29/03/07. También: JFEFT N° 6 “AFIP – DGI c/ Storani y Asociados SA Empresa Constructora”, 20/02/07. En este último caso se planteaba la litispendencia respecto del proceso declarativo y resultó rechazada.

¹⁷³ JFEFT N° 1, “AFIP DGI 40758 c/ Siderca SA”, 17/10/06.

¹⁷⁴ JFEFT N° 5, “AFIP – DGI c/ López de Pulice, Alicia Graciela”, 04/07/06. JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Di Cio, Jorge y otros”, 25/06/07.

¹⁷⁵ JFEFT N° 3, “Fisco Nacional- DGI c/ Gualtieri Eduardo”, 17/05/07.

JFEFT N° 5, “AFIP- DGI c/ Arauca Bitá AFJP y otra”, 15/11/06.

declaró nulo todo el proceso en el que se libró el certificado de deuda¹⁷⁶ o revocó el acto que determinó el tributo¹⁷⁷.

iv.- Ejecución de sumas liquidadas según el art. 31 de la Ley 11.683 – pago provisorio de impuestos vencidos-

En general, no proceden los planteos de inexigibilidad o inexistencia de deuda cuando por falta de presentación de la declaración jurada, la AFIP liquida con base en declaraciones anteriores e intima administrativamente el pago para luego proceder a la ejecución de esa suma, puesto que el art. 31 de la ley de procedimiento tributario establece que una vez iniciado el juicio, no está obligada a considerar la reclamación sino por la vía de la repetición y la exigibilidad actual de la deuda encuentra su causa en dicha norma¹⁷⁸.

Sin embargo, la mayor parte de la jurisprudencia considera que si el contribuyente presenta la declaración jurada sin saldo a ingresar, aun luego de iniciada la ejecución y de intimado el pago forzoso, el expediente debe archivarse con rechazo de la excepción y costas al ejecutado, fundado en que la deuda es inexistente¹⁷⁹.

¹⁷⁶ JFEFT N° 6, “AFIP- DGI c/ Cladador SA”, 14/06/07.

¹⁷⁷ CSJN Fallos 325:3314; 326:2477; si se continuara con la ejecución de una deuda que resulta inexistente se afecta en forma directa e inmediata el derecho de propiedad consagrado en la Constitución Nacional.

¹⁷⁸ No se puede sostener la inexistencia de deuda fundada en que la empresa no tuvo actividad si debió acreditarlo en el procedimiento en el que se impusieron las multas que se ejecutan, JFEFT N° 1, “AFIP-DGI c/ Sermed S.R.L. ”, 23/02/07.

No se admitió la inexistencia de deuda que el ejecutado pretendía fundar en que la falta de presentación de declaraciones juradas durante varios períodos debió llevar a la AFIP a presumir que el contribuyente había dejado de realizar actividad, puesto que es el contribuyente el que tiene la obligación de presentar las declaraciones que reflejen la invocada falta de actividad y también lo es la petición de baja en el impuesto, JFEFT N° 4, “AFIP DGI 1031 c/ AlSCO SAIC Y F.”, 18/10/06.

JFEFT N° 5, “AFIP-DGI c/ Bensidor Rita Perla”, 18/07/06; “AFIP-DGI c/ Fénix Producciones SA”, 22/05/06; “AFIP – DGI c/ Krauthamer Salomon Bernardo”, 17/05/06.

JFEFT N° 6, “AFIP-DGI c/ Mendoza 2747 S.R.L.”, 02/09/13, en el que se trataba de una S.R.L. que construyó y vendió un inmueble, y que una vez concretadas estas actividades comenzó a presentar las declaraciones juradas con resultado “cero” por no tener más movimiento, al ser intimada en los términos del art. 31 intentó presentar nueva declaración jurada con saldo “cero” pero no pudo hacerlo por haberse dado de baja su CUIT, por lo que envió las declaraciones por cartas certificadas. Se consideró que por estar inscripta en el Impuesto a las Ganancias sólo podía presentar las declaraciones juradas en la forma establecida por las reglamentaciones o solicitar la baja, por lo que los restantes argumentos no resultaban atendibles. También: “AFIP-DGI c/ El pasaje Liniers SRL”, 22/08/13 y “AFIP-DGI c/ Magaril Clelia”, 09/04/14.

¹⁷⁹ JFEFT N° 1, “AFIP-DGI c/ Editora Carpetas de Derecho SA”, 02/06/06; “AFIP-DGI c/ Zheng Shi Ren”, 26/10/06.

No admite la inhabilidad de título porque estaba correctamente intimado pero manda archivar la causa porque presenta la declaración jurada sin saldo a ingresar: JFEFT N°2, “AFIP – DGI c/ Funeral Home SA”, 07/08/06; “AFIP – DGI c/ A. Spigel y Cía”, 02/07/07; “AFIP – DGI c/ Alfa Laval Sociedad Anónima Industrial”, 28/05/07. JFEFT N° 3, “Fisco nacional – AFIP – DGI c/ Agroluz”, 15/06/06; “Fisco Nacional AFIP – DGI c/ Comercializadora de Energía del Mercosur” 05/11/07; JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Aluminios Cortizo Argentina SA”, 02/11/06.

Para oponer la inexigibilidad es necesario que el contribuyente se oponga a la intimación cursada por algún recurso con efectos suspensivos¹⁸⁰; se ha considerado que si se cuestiona la notificación de la intimación y el fisco no demuestra haberla realizado en forma reglamentaria, se debe tener por inexistente la intimación y por inexigible la deuda¹⁸¹ pero si la notificación cumple con su finalidad y no provoca indefensión, aun cuando tenga un defecto, es válida a los fines de la norma analizada y en virtud del principio de trascendencia¹⁸². Concordantemente se considera que existe inhabilidad de título cuando se inicia la ejecución fiscal a pesar de que el contribuyente cumple con la intimación y presenta las declaraciones juradas¹⁸³.

No se admitió para fundar la excepción, el argumento basado en que la declaración jurada estaba presentada pero en forma defectuosa -el error en su confección impidió al sistema informático de la AFIP detectarla como presentada-, sin embargo, se tuvo por cumplida la obligación y se mandó archivar la causa con costas a la ejecutada¹⁸⁴. En otro caso sí se admitió, pues la AFIP no había esperado la respuesta del contribuyente en el tiempo acordado y en dicha respuesta el intimado explicaba un error de confección de las declaraciones juradas que habían sido presentadas en término¹⁸⁵.

En un caso en que se había adherido al régimen simplificado pero lo informa con posterioridad al inicio de la ejecución y no al momento de ser intimado administrativamente, se hizo lugar pero se le impusieron las costas al demandado, JFEFT N° 5, “Museri, Roberto Isaac”, 10/ 08/06.

En un fallo del año 1981, se consideró que si no se presentó la declaración jurada pero se abonaron los anticipos y luego de iniciada la ejecución se efectúa la presentación, si el pago existió, el título en que se basa la ejecución es inhábil: CFComodoro Rivadavia –Chubut-, “Gobierno Nacional – DGI c/ Duronto, Ernesto”, 19/11/1981.

¹⁸⁰ No se admitió la excepción cuando la liquidación por este medio arrojó un monto a pagar superior al que luego declaró el ejecutado con posterioridad a la intimación administrativa pero antes de la notificación del mandamiento de intimación de pago, si no acreditó haber formulado oposición ni otra impugnación con efectos suspensivos contra la intimación administrativa: JFEFT N° 4, “AFIP- DGI- c/ Eugenio Norberto Mader”, 09/05/06; “AFIP- DGI- c/ Federico Klemm y Cía Sociedad Anónima”, 31/08/06. Tampoco se admitió en un caso de fusión por absorción informada a la AFIP pero respecto de la que no se había cumplido con la inscripción en el Registro Público de Comercio: JFEFT N° 2, “Fisco nacional – AFIP c/ Astral SA”, 20/06/08.

Frente a la intimación debidamente notificada es necesario acreditar la impugnación: JFEFT N°1, “AFIP – DGI c/ Camaly, Viviana Nora”, 10/11/06; “AFIP - DGI c/ Columbia Sociedad Anónima de Seguros”, 27/12/06; “AFIP-DGI c/ Frigotex S.A.”, 27/12/06. JFEFT N° 5, “AFIP – DGI c/ Ecophot SRL”, 07/08/06.

¹⁸¹ JFEFT N° 2, “Fisco Nacional – AFIP c/ Eurobras SRL”, 22/03/10.

¹⁸² JFEFT N°3, “Fisco Nacional AFIP- DGI c/ Editorial Ser SA”, 14/09/06.

¹⁸³ JFEFT N° 5, “AFIP c/ Frigorífico Di Giovanni SRL”, 14/11/12; JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Lonera Central SRL”, 28/04/06.

¹⁸⁴ JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Cyanamid de Argentina SAIC” 16/04/07, cabe destacar que había sido intimada administrativamente y no había contestado la intimación.

¹⁸⁵ La AFIP decía que el error de código le impidió al sistema procesarlas correctamente. JFEFT N° 5, “AFIP – DGI c/ El Brinco SA”25/08/06.

v.- *Defectos del procedimiento que da origen al título ejecutivo.*

En general y como corresponde a cualquier juicio ejecutivo, no se admite la discusión sobre la causa que origina el título por exceder la amplitud de conocimiento asignada por la ley procesal para este tipo de procedimiento¹⁸⁶.

Esta noción de causa se considera en forma amplia e incluye las cuestiones ligadas a los procedimientos que dieron origen a los actos a través de los cuales se declara la deuda a ejecutar, no admitiéndose, en general, la discusión acerca de la regularidad del procedimiento previo que dio origen al título¹⁸⁷ mientras en la boleta de deuda se individualice el acto administrativo o la liquidación firme¹⁸⁸ o cuando queda demostrado que la demandada tuvo debida intervención en las actuaciones mencionadas en el título y de ellas no surge que hubiera interpuesto recursos que impidan tal exigibilidad¹⁸⁹. La excepción tampoco se admite aunque se plantee la inconstitucionalidad del efecto devolutivo de los recursos contra el acto administrativo¹⁹⁰.

Sin embargo hay casos en los que procede el análisis del procedimiento administrativo previo; así, si el tribunal ordena como medida para mejor proveer que la actora acompañe determinada prueba y de ella surge evidente que no se cumplió con el procedimiento establecido por la ley y sus reglamentaciones respecto de una deuda en particular, ello resta validez ejecutiva al título¹⁹¹, lo que también ocurre cuando la

¹⁸⁶ CSJN, *Fallos*: 331:846. CNACAF, Sala IV, “AFIP (DGA 80.003) c/ Ramón Nicolás Molina Santander”, 26/06/01.

Por ejemplo en un caso en que se pretendía que se verificaran las circunstancias que se mencionan en la resolución que declaró el decaimiento del diferimiento de impuesto: JFEFT N° 4, “AFIP – DGI – c/ Melax Sociedad Anónima”, 05/09/06; JFEFT N°1, “AFIP - DGI c/ Scalise Claudio”, 30/03/07: allí se consideró que tampoco se podía analizar si el impuesto sobre los bienes personales había sido pagado por la sociedad del accionista si no hay constancias en el expediente y ello remite al análisis de la causa.

¹⁸⁷ CSJN, *Fallos*: 331:846; 326:3653. JFEFT N° 1, “Fisco Nacional – AFIP c/ HSBC – La Buenos Aires Sociedad Anónima”, 28/12/12; JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Caraballo, Luciano Martín”, 16/03/12; JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Huergo, Carlos Eduardo”, 26/04/06.

¹⁸⁸ JFEFT N° 4, “AFIP-DGI c/ Buenos Aires Eventos y Congresos S.A.”, 23/05/06.

¹⁸⁹ JFEFT N° 2: “AFIP – ADGI c/ Chiyah, Marta Elisa”, 01/02/08; “AFGIP – DGA c/ Gabriel de Sada Noemí”, 20/04/09; “AFIP – DGI c/ Miguens José Ignacio”, 28/02/12; “Fisco Nacional – AFIP c/ Agro Sudamericana SA”, 14/09/09 y 09/12/09; “Fisco Nacional – AFIP c/ América Latina Logística Central SA”, 19/04/10; JFEFT N°3, “AFIP – DGI c/ Alma Sudamericana SA”, 06/07/07; “Fisco Nacional – AFIP – DGI c/ Fernández Dorado Torres SH de Fernández Dorado Eze”, 15/03/12; “Fisco Nacional – AFIP-DGA c/ Andes Líneas Aéreas SA”, 29/05/15; JFEFT N° 4: “AFIP – DGI – c/ Oks Pablo Ariel”, 10/11/06; “AFIP – DGI – c/ Kawsa S.A.”, 04/09/06; “FISCO NACIONAL – AFIP c/ La Casa de las Gamuzas SRL”, 08/05/13.

En tasa de justicia: JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Bravo Nélica Leoncia”, 20/08/10.

¹⁹⁰ No es el ámbito en que puede discutirse y remite al examen de la causa de la deuda; conf. JFEFT N° 1, “AFIP-DGI c/ Melax Sociedad Anónima”, 29/06/06.

¹⁹¹ CNACAF, Sala III, “ANA c/ Corbacho, Fernando Manuel”, 30/11/04; “AFIP DGA 80016 c/ Fagella Marta Irene”, 09/03/00.

ilicitud surge directamente de la boleta de deuda – por ejemplo, si no expresa que se trata de una multa firme¹⁹².

En el procedimiento aduanero, se ha considerado que si se notificaron los actos en un domicilio que no era el constituido por ante el organismo recaudador, la deuda no ha sido producto de un procedimiento regular y no resulta exigible¹⁹³.

Los defectos del procedimiento llevado a cabo a fin de emitir los certificados de tasa de justicia sólo pueden plantearse en el expediente en el que ella se ordena, si no se lo hace, la deuda se considera firme y exigible; ello sucede tanto respecto de los certificados emitidos por el Poder Judicial¹⁹⁴ como respecto de los de tasa de actuación emitidos por el Tribunal Fiscal de la Nación¹⁹⁵.

vi.- Ejecución de saldos de declaración jurada originados por defectos de la declaración según el art. 14 de la Ley 11.683.

En los casos de ejecuciones que se originan en errores o improcedencia de sumas computadas a favor del contribuyente en las declaraciones juradas, se ha dicho que debe mediar la previa intimación del art. 14 de la ley 11.683 – a falta del procedimiento de la determinación de oficio- pues de lo contrario el saldo de declaración jurada que prevalece es el declarado por el contribuyente; en nuestro sistema la declaración jurada tiene carácter estable y si resulta que debe ser impugnada corresponde proceder por la vía del art. 16 y ss. o por la del art. 14 de la ley de procedimiento tributario y la existencia de la intimación debe constar en la boleta de deuda, de lo contrario la deuda no es exigible¹⁹⁶.

¹⁹² CNACAF, Sala II, “ANA c/ La Holando Sudamericana Cia de Seguros”, 25/11/97.

En un caso en que se demostró que los permisos de embarque expresados como antecedente en la boleta de deuda eran inexistentes respecto de la ejecutada, se declaró la inhabilidad de título: JFEFT N° 4, “AFIP – DGI c/ Berries del Plata SA”, 13/08/13.

¹⁹³ JFEFT N° 3, “AFIP-DGA c/ Jarvis SRL”, 10/08/06.

¹⁹⁴ No se admite la petición de analizar la determinación de la tasa de justicia en el expediente en que es ejecutada, porque todos los planteos e impugnaciones concernientes a ella deben ser resueltos por el tribunal que intimó su pago y si las resoluciones dictadas en aquel expediente no han sido recurridas pues entonces han quedado firmes y pasado en autoridad de cosa juzgada sin que puedan discutirse en la ejecución JFEFT N° 4: “AFIP DGI 40179 c/ Obraje Esmeralda SA FOR AGRO COM E IND”, 04/12/06; “AFIP – DGI – c/ Dos Santos Carlos”, 21/05/07.

JFEFT N° 2, “Fisco Nacional – AFIP c/ Carames Ferro Juan Carlos”, 11/02/08.

En un caso, se había intimado a ingresar la tasa pero no se había cumplido con la intimación de la posterior multa del 50%, por lo que se declaró inhábil el título sólo respecto de la multa, JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ González, Angélica”, 06/06/07.

JFEFT N° 1, “Fisco Nacional – AFIP c/ Evaristo Palacios SA”, 28/12/12.

¹⁹⁵ JFEFT N° 2, “Fisco Nacional – AFIP c/ La Mercantil Andina Compañía Argentina de Seguros SA”, 15/10/10. JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Franzoni César”, 28/05/12.

¹⁹⁶ JFEFT N° 1, “AFIP – DGI c/ Radio Emisora Cultural Sociedad Anónima”, 30/03/07; JFEFT N° 2, “Fisco Nacional – AFIP c/ PTK Argentina SRL”, 31/08/11; JFEFT N° 3, “AFIP-DGI c/ Pertrans SA”,

Por el contrario, efectuada la intimación y no contestada por el contribuyente, no puede oponerse la inexigibilidad de la deuda basada en el saldo declarado si la ejecución se origina en la impugnación por la AFIP de la declaración jurada mediante la vía del art. 14 de la ley 11.683¹⁹⁷.

En un caso ya citado en el punto de la ejecución de deudas impugnadas, la Corte Suprema de Justicia de la Nación consideró que este supuesto se beneficia con el efecto suspensivo del recurso por ante el TFN. En el caso, la ejecutada fue notificada de un ajuste e intimada a presentar las declaraciones juradas rectificativas bajo apercibimiento de proceder en los términos del art. 14 de la ley 11.683; contra esa notificación interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación y la AFIP dictó posteriormente una resolución intimando el pago en los términos del art. 14 de la citada ley bajo apercibimiento de ejecución, resolución ésta que no fue impugnada por el contribuyente pero fue incorporada al recurso por ante el Tribunal Fiscal, ampliándolo; el TFN se declaró competente y la Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió, por remisión al dictamen de la Procuración General de la Nación, que la deuda era inexigible por los efectos suspensivos del recurso interpuesto por ante el Tribunal Fiscal de la Nación contra la resolución que estableció el ajuste y la que intimó el pago en los términos del art. 14 de la ley 11.683¹⁹⁸.

21/02/07; JFEFT N° 4; “FISCO NACIONAL – AFIP c/ EBL SRL”, 23/02/12; “FISCO NACIONAL – AFIP c/ Maltz Román Ariel”, 13/08/09; “FISCO NACIONAL – AFIP c/ Quijano Eduardo Aníbal”, 30/04/13; JFEFT N° 5, “AFIP c/ Siatra Sociedad de Responsabilidad Limitada”, 17/03/14. JFEFT N° 3, “Fisco Nacional –AFIP-DGI c/ Labombarda Sergio Francisco, 02/06/15 –caso en el que además no se considera válida la notificación de la intimación, por correo, que pretende la AFIP-.

JFEFT N° 4, “AFIP – DGI C/ Szuchman Valeria Ethel”, 21/05/13. En un caso, los anticipos que se consideraron mal computados habían sido ejecutados en otras dos ejecuciones fiscales:- JFEFT N° 4 “FISCO NACIONAL – AFIP c/ Mecanizados MV S R L”, 14/05/12,- Se consideró inexigible la deuda por saldo de declaración jurada que excede a la declaración jurada presentada si la AFIP recibió la declaración y la constancia de recibo no se calificó de falsa: JFEFT N° 4, “AFIP – DGI – c/ Radio Emisora Cultural Sociedad Anónima”, 05/09/06.

En otro caso la AFIP admitió que la declaración no tenía saldo a su favor: JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Invesys Process Systems Argentina”, 03/10/11.

En otro caso, el contribuyente demuestra la existencia de una declaración jurada rectificativa pagada en tres pagos pero la AFIP sostenía que no eran pagos totales. Los pagos se habían realizado con error de imputación (como pagos a cuenta y no como saldo de declaración jurada) y si bien no quedaba demostrado que el pago fuera total, lo certificado excedía lo debido porque no se habían tenido en cuenta los pagos parciales al confeccionar la boleta: JFEFT N° 4, “AFIP – DGI c/ Lozano Ricardo Jorge”, 15/09/14.

¹⁹⁷ JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Powerwave Technologies Brazil Comercio de Equipamientos de Telecomunicação Ltda.”, 09/12/10.

JFEFT N° 4, “AFIP – DGI – c/ Peleritti, Humberto Alejandro”, 28/05/07. JFEFT N° 1, “AFIP – DGI c/ Power Link Ingeniería S.R.L.”, 28/12/06.

¹⁹⁸ CSJN, “AFIP c/ Agumar Servicios Turísticos S.R.L.”, 28/09/10 –A.386.XLIV-.

vii.- *Ejecución de sumas originadas en una obligación sujeta a una condición o a un plazo.*

En casos en que por alguna circunstancia –cambio de plazo o sometimiento a condición- se ha cambiado la fecha de vencimiento de la obligación o ella resulta sometida a una condición suspensiva o resolutoria y luego se libra la boleta de deuda consignando el plazo de vencimiento original, la deuda es inexigible y la boleta de deuda es inhábil¹⁹⁹. También se considera inexigible la deuda por anticipos si el contribuyente presentó la declaración jurada del impuesto o venció el plazo general para su presentación, caso en el cual si el título fue emitido con anterioridad a estos acontecimientos, se lo considera hábil y si fue emitido en forma posterior, inhábil²⁰⁰

Distinta es la situación de las deudas cuya ejecución se encuentra suspendida en virtud de una norma de emergencia. Para la emergencia sanitaria, por ejemplo, se entendió que la ejecución se puede iniciar, quedando suspendidos los actos tendientes a concretar el cobro forzoso y sin suspender el curso de los intereses que continúan devengándose²⁰¹.

En un caso en que la ejecución se inició estando declarado el concurso preventivo y la deuda certificada era de fecha anterior, se decidió que el título era inhábil y que no debía remitirse el expediente al concurso porque el juicio no debía haberse iniciado en virtud de la prohibición que contiene el art. 21 de la ley 24.522²⁰².

¹⁹⁹ Se ha considerado inexigible la obligación de pagar los intereses de un anticipo porque la AFIP había aceptado la petición del cambio de la fecha de cierre del ejercicio formulada por el contribuyente, alterándose las fechas de vencimientos y el número de anticipos del ejercicio irregular, por lo que el pago realizado por el contribuyente no fue extemporáneo y la boleta de deuda se libró cuando aún la obligación de pagar el anticipo no había vencido: JFEFT N° 4, “FISCO NACIONAL – AFIP c/ It Deals Sociedad Anónima”, 20/05/13. También se consideró inexigible una deuda que para ser saldada se había convenido con la AFIP -mediante acta acuerdo- que podía ser objeto de compensación de oficio si la devolución que había solicitado la contribuyente tenía una respuesta favorable, aun cuando la compensación se admitió con posterioridad al inicio de la ejecución: JFEFT N° 4, “AFIP – DGI – c/ Or Mazal SA”, 04/06/07.

²⁰⁰ JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Cassinotti, Sergio Daniel”, 26/09/11; JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Castano, Marcos Andrés”, 31/05/07.

JFEFT N° 4, “Fisco Nacional – AFIP c/ Atchabaian Abel Adolfo”, 09/09/13.

²⁰¹ En los casos de la emergencia sanitaria nacional que suspendió las ejecuciones de sentencias que condenen al pago de sumas de dinero y la traba de medidas cautelares preventivas o ejecutivas contra los agentes del Sistema Nacional del Seguro de Salud; se consideró que no impide que se inicie ejecución y se obtenga sentencia y que los intereses son exigibles por no haberse modificado los vencimientos para el pago, quedando suspendida la ejecución hasta la finalización de la emergencia: JFEFT N° 1, “AFIP – DGI c/ Sociedad Española de Beneficencia Hospital Español”, 21/11/14 (no se suspende la ejecución respecto de sumas retenidas mediante el SICORE.); JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Sociedad Española de Beneficencia Hospital Español”, 08/11/11 y 31/05/12.; JFEFT N° 3, “AFIP – DGI c/ Sociedad Española de Beneficencia Hospital Español”, 12/12/12; JFEFT N° 4, “AFIP – DGI c/ Sociedad Española de Beneficencia Hospital Español”, 28/04/14; JFEFT N° 5, “AFIP – DGI c/ Sociedad Española de Beneficencia Hospital Español”, 23/10/12; JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Sociedad Española de Beneficencia Hospital Español”, 22/05/14 ; “AFIP-DGI c/ Rosario Sistemas de Salud SA”, 06/02/15.

²⁰² JFEFT N°6, “AFIP-DGI c/ P.L.Rivero y Compañía SA”, 04/06/13.

En un caso en que la contribuyente había sometido la deuda a un plan de pagos vigente con anterioridad a la ejecución, se declaró la inhabilidad de título por considerársela una deuda sujeta a un nuevo plazo acordado por el organismo recaudador²⁰³.

Se consideró inexigible la deuda cuya ejecución se inició durante el plazo de 90 días posterior al término de la emergencia agropecuaria, plazo que la norma otorgaba para el pago, si el contribuyente se había acogido a la prórroga de la emergencia²⁰⁴.

En el caso de un sujeto alcanzado por la Emergencia Sanitaria Nacional, se entendió que la deuda generada por la falta de ingreso de retenciones o percepciones sí resulta exigible y no se encuentra suspendida su ejecución cuando se trata de sumas percibidas o retenidas efectivamente a terceros²⁰⁵.

No se admite, en cambio, la inexigibilidad si la AFIP rechaza un diferimiento solicitado aunque se encontrara pendiente del recurso sin efectos suspensivos del art. 74 del decreto reglamentario²⁰⁶.

viii.- Ejecución de saldo de declaración jurada cuando los anticipos se encuentran cancelados e igualan o superan el saldo; reducción de anticipos.

Si mediante el pago de los anticipos en forma anterior al inicio de la ejecución, se canceló toda la deuda que luego se declara, el título que expresa un saldo de declaración jurada deudor es inexistente²⁰⁷ o, eventualmente, inexigible²⁰⁸, lo mismo si sólo se ejecutan los intereses resarcitorios y el anticipo fue pagado en término²⁰⁹. No así, si el anticipo se pagó fuera de término o no se pagó y la declaración jurada se presentó sin computarlo a cuenta porque, entonces, procede el cobro de los intereses

²⁰³ JFEFT N° 5, “AFIP c/ Malaccorto Jambrina y Asociados SRL”, 24/04/15.

²⁰⁴ JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Agroexportadora San Ceferino SA”, 18/09/06.

²⁰⁵ JFEFT N° 1, “Fisco Nacional – AFIP c/ Sociedad Española de Beneficencia Hospital Español”, 28/06/13.

²⁰⁶ JFEFT N° 1, “AFIP - DGI c/ Saltamontes Sociedad Anónima”, 28/02/07. En el caso se trataba de un diferimiento por desastre agropecuario que se solicitó luego de vencido el plazo para el ingreso del impuesto y antes de la emisión de la boleta, pero se consideró que el contribuyente no urgió el trámite y que, como había presentado la declaración jurada, la AFIP estaba habilitada para reclamarle el pago.

²⁰⁷ Se consideró inexistente la deuda por saldo de declaración jurada del Impuesto a las Ganancias si la ejecución se inició cuando los anticipos ya habían sido ejecutados en otro expediente: JEFT N° 4, “FISCO NACIONAL – AFIP c/ Lorente Javier Armando”, 14/05/13.

²⁰⁸ En otro caso se consideró que la deuda liquidada por el procedimiento del art. 31 de la ley 11.583 era inexigible porque si bien la declaración jurada se presentó fuera de término, los anticipos habían sido pagados en término y en su totalidad, por lo que la finalidad de obtener el ingreso del tributo a que tiende la norma ya se encontraba cumplida antes de la intimación administrativa y, en el caso, las sumas ingresadas superaban a las reclamadas JFEFT N° 4, “AFIP – DGI – c/ Lartigue Noemí María”, 25/09/06.

²⁰⁹ JFEFT N°4, “AFIP-DGI c/ Torres José Alberto”, 22/04/14.

resarcitorios²¹⁰. Se han dado casos en que el contribuyente adelanta la presentación de la declaración jurada con un resultado que es menor que el que corresponde ingresar por anticipos y pretende que se declare inexistente la deuda certificada por los anticipos que deja de pagar; en estos casos se ha decidido que de todos modos debe los intereses porque la AFIP tiene derecho a exigir anticipos hasta el vencimiento general para presentar la declaración jurada o hasta su presentación, lo que suceda en forma posterior²¹¹.

Sí se admitió la defensa cuando el contribuyente había efectuado la opción de reducción de anticipos en el Impuesto a las Ganancias y había imputado parte de lo ya pagado en concepto de anticipos al anticipo a vencer que se le ejecutaba, resultando incluso un saldo a su favor y habiéndolo informado por diversas multinotas en forma oportuna²¹².

No se admite en cambio la inhabilidad del título si la ejecutada alega haber solicitado la reducción de anticipos pero sin proceder al pago oportuno de aquellos por la suma reducida²¹³. Si solicita la reducción con posterioridad al inicio de la ejecución y ésta se otorga, debe los anticipos reducidos y los intereses de los anticipos que no pagó en forma temporánea, pero estos intereses no se calculan sobre la base del anticipo reducido sino sobre la base de los anticipos originales²¹⁴.

En el tema de la reducción de anticipos se consideró que ella opera automáticamente y no está sujeta a la aprobación del Fisco, por lo que éste no puede ejecutar las sumas de los anticipos originales una vez que el contribuyente optó, más allá que pueda proceder a verificar y fiscalizar la actividad realizada por aquel –el Fisco pretendía que la opción no tenía eficacia hasta que no culminara la fiscalización electrónica que le estaba practicando a raíz del pedido de reducción-²¹⁵; también se dispuso la inhabilidad de título si la ejecución se inició una vez realizada la opción,

²¹⁰ JFEFT N° 3, “Fisco Nacional – AFIP-DGI- c/Fideicomiso Financiero Secubono 53”, 17/09/12; JFEFT N° 5, “AFIP c/ De Leon Felipe”, 10/08/15; JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Ocean Fish Argentina Sociedad Anónima”, 21/03/13; “AFIP – DGI c/ Mauricci Juan José”, 20/03/14 (el capital es inexigible, los intereses son exigibles).

²¹¹ JFEFT N° 5, “AFIP c/ Fideicomiso Financiero Serie Ribeiro LVIII”, 28/04/15; “AFIP c/ Fideicomiso Financiero Banco Piano XX”, 08/06/15.

²¹² JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Fideicomiso Financiero Secubono XLVIII”, 20/09/12.

²¹³ JFEFT N° 6, “AFIP-DGI c/ Fideicomiso Financiero Serie Ribeiro LVI”, 24/02/15.

²¹⁴ JFEFT N° 5, “AFIP c/ Fideicomiso Agrícola Samaagro”, 10/08/15.

²¹⁵ JFEFT N° 6, “AFIP-DGI c/ Balbin 2431 SRL”, 17/02/14 “AFIP-DGI c/ Automóviles Buenos Aires SA”, 21/05/15.

aunque luego la opción se sujetó a fiscalización y se rechazó durante el curso del proceso ejecutivo²¹⁶.

De la misma manera se declaró inhábil el título si la reducción de anticipos finalmente se aprueba, porque la boleta se libró con posterioridad a que se efectuara la opción²¹⁷.

En otra ocasión, en que se había cancelado un anticipo en forma extemporánea sin pagar los intereses, se rechazó la ejecución porque lo que hubiera correspondido era certificar los intereses y no el capital, que ya había sido pagado²¹⁸.

En ocasión de una reorganización empresarial en que la ejecutada había informado detalladamente y en forma reiterada todas las vicisitudes que había sufrido para la carga de la información en la fiscalización electrónica que se le practica como consecuencia de la opción de reducción de anticipos y contestado todos los requerimientos del fisco y la AFIP rechaza el pedido de reducción con la sola manifestación de “incumplimiento de requisitos formales”, inicia la ejecución y luego revoca el acto denegatorio como resultado del recurso del art. 74, dto. 1397/79, se declaró la inhabilidad de título por no resultar razonable haber iniciado la ejecución ante los verosímiles cuestionamientos existentes y por no encontrarse las deudas en riesgo de prescripción²¹⁹.

ix.- Ejecución respecto de persona inexistente, exenta o no alcanzada por el tributo.

La C.S.J.N. considera que la falta de coincidencia entre el sujeto pasivo de la ejecución y aquel mencionado en el título provoca su inhabilidad siempre que ello surja de las constancias del mismo, así como también ocurre lo propio ante la falta de legitimación procesal del ejecutante o del ejecutado, por faltarle un elemento esencial al título cual es la determinación del sujeto activo o pasivo²²⁰.

Se consideró inexistente la deuda respecto del sujeto sucesión indivisa si ella se originó en vida del causante, es decir, antes de la existencia de la sucesión como sujeto tributario y la sucesión no había sido abierta²²¹ y también así se lo consideró, cuando

²¹⁶ JFEFT N° 2, “AFIP-DGI c/ Ohl Concesiones Argentina SA”, 06/03/15.

²¹⁷ JFEFT N° 3, “Fisco Nacional –AFIP-DGI- c/ Raymond James Argentina SA”, 18/03/15.

²¹⁸ JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Bepesa Inversora SA”, 29/11/13.

²¹⁹ JFEFT N° 4, Fisco nacional – AFIP c/ Estancia Glencross SAGCEI”, 26/6/15.

²²⁰ CSJN, Fallos: 331:846 y 329:3884.

²²¹ JFEFT N° 4, “FISCO NACIONAL – AFIP c/ Sucesión de Pérez Hernán José”, 18/09/12. Era un caso en que se presentaron invocando ser los sucesores, pero manifestaron que la sucesión no se había abierto.

para el impuesto en particular –Impuesto sobre los Bienes Personales- la sucesión había dejado de ser sujeto por haberse dictado la declaratoria de herederos²²². Tampoco es hábil el título que se dirige contra un sujeto ya fallecido para el caso de la multa²²³.

Respecto de las exenciones, no se admitió la exención en un caso en que se pretendía acreditar una incapacidad mediante la sola presentación de un certificado extendido por el Ministerio de Salud²²⁴. Tampoco se admitió la invocación de la inexistencia de deuda si la denuncia del cese de actividades se realizó por multinotas pero sin cumplir con los requisitos reglamentarios²²⁵ o por haberse limitado a manifestar que no tuvo actividad la empresa²²⁶.

Se consideró que la deuda es inexistente en el caso de que el sujeto se encuentre exento²²⁷, pero debe acreditarlo²²⁸; sin embargo, en un caso de una obra social que obtuvo el certificado de exención – exención subjetiva en ganancias – con posterioridad al inicio de la ejecución y habiendo presentado las declaraciones juradas con expresión de que las ganancias no eran exentas, no se admitió la inhabilidad de título²²⁹. Tampoco se consideró posible invocar una exención respecto del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta con base en que los bienes se encontraban radicados en la Provincia de Tierra del Fuego, por haberse entendido que ello involucraba expedirse sobre la causa del título²³⁰.

²²² JFEFT N° 4, “FISCO NACIONAL – AFIP c/ Sucesión de Sánchez Roberto”, 14/09/12; JFEFT N° 5, “AFIP c/ Sucesión de Ripoll Susana”, 14/11/14; JFEFT N° 6 “AFIP – DGI c/ Carro, Carlos Luis”, 07/05/07; “AFIP – DGI c/ Sucesión de Dimant Enrique”, 19/03/07.

²²³ JFEFT N° 4, “AFIP – DGI- c/ Sánchez Clariá, Carlos Alberto (Olmos)”, 23/06/06; JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Stein, Leon”, 11/10/06.

²²⁴ JFEFT N° 1, “AFIP-DGI c/ Ruffa Salvador”, 27/12/06.

²²⁵ JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Estudio Cagide SRL”, 14/11/06; JFEFT N° 4, “AFIP DGI 1031 c/ AlSCO SAIC Y F”, 18/10/06.

²²⁶ JFEFT N° 3, “AFIP – DGI c/ Pizza Donna SRL”, 10/08/07; JFEFT N° 6, “AFIP-DGI c/ Cogasco Sociedad Anónima”, 10/08/06.

Tampoco cuando deja de presentar las DDJJ con el argumento de que por muchos períodos las presentó sin actividad, JFEFT N° 6, “AFIP-DGI c/ Construalimentaria SRL”, 23/04/07.

²²⁷ JFEFT N° 4, “FISCO NACIONAL – AFIP c/ Warley Ricardo Arturo”, 07/04/11. JFEFT N° 3, “Fisco Nacional – AFIP – DGI c/ Agropecuaria Argentina del Centro Sud Sociedad Anónima”, 05/05/06; “Fisco Nacional – AFIP – DGI c/ Buenos Aires Servicios de Salud BASA Sociedad Anónima” 17/08/06. JFEFT N° 5, “AFIP – DGI c/ El Cóndor Empresa de Transporte SA”, 28/09/06.

Además se consideró que no correspondía liquidar por el art. 31 de la ley de procedimiento fiscal en el caso del sujeto declarado exento que debía presentar la declaración jurada pero no lo había hecho, pues se interpretó que no corresponde el pago del impuesto sino en todo caso la imposición de sanción por la falta de cumplimiento del deber formal: JFEFT N° 3, “AFIP – DGI c/ Establecimiento Gallinao Sociedad Anónima”, 08/06/06.

²²⁸ JFEFT N° 6 “AFIP – DGI c/ Trader Group SA”, 14/11/06; en el caso tampoco acreditó haber garantizado los diferimientos de impuestos.

²²⁹ JFEFT N° 5, “AFIP c/ Asociación Gremial Docente de la Universidad de Buenos Aires (AGD-UBA)”, 28/06/13.

²³⁰ JFEFT N° 1, “AFIP – DGI c/ Fire Land Outdoors SA”, 22/12/14.

Se consideró inexistente la deuda respecto de un fideicomiso que había sido creado en el año 2002 dentro del marco de la reestructuración de una entidad bancaria; la deuda reclamada eran anticipos del período 2001 del Impuesto a las Ganancias del banco y no se encontraba enumerada dentro de los bienes fideicomitados²³¹.

También se consideró inexistente la deuda respecto de una sociedad que había sido liquidada con inscripción de la baja por ante la Inspección General de Justicia y la AFIP antes del inicio del proceso²³², cuando la sociedad había sido fusionada por absorción con comunicación a la AFIP²³³ y de igual manera, cuando la extinción de la sociedad había sido inscripta en el Registro Público de Comercio aun cuando no se hubiera cumplido con las comunicaciones al organismo recaudador²³⁴. Sin embargo no se consideró inhábil el título cuando estuvo dirigido a una persona jurídica cuyo plazo de duración había expirado; ello porque a partir del momento en que se cumple el plazo, comienza el período de liquidación en el que la sociedad continúa realizando actividades hasta la distribución final del activo y además no constaba haber informado a la Inspección General de Justicia el estado de liquidación²³⁵.

Se consideró inexigible la deuda por IVA liquidada conforme al mecanismo del art. 31 de la ley 11.683, respecto de un sujeto que había cambiado su situación a la del Régimen Simplificado y así lo había informado²³⁶.

Incluso se declaró la inexistencia de la deuda por multas firmes si luego la AFIP admitió expresamente que la persona no era sujeto del impuesto sobre los bienes personales, condición que había sido esencial para la imposición de las multas por falta de presentación de declaraciones juradas en ese impuesto²³⁷.

Tampoco resulta hábil el título que expresa una deuda por un impuesto respecto del cual el contribuyente ha dado la baja²³⁸, siempre que la deuda sea por períodos

²³¹ Porque no se le puede atribuir una deuda anterior a su existencia: JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Fideicomiso Laverc”, 16/05/07.

²³² JFEFT N°2, “AFIP – DGI c/ Cuantica SA”, 06/10/06.; JFEFT N° 3, “AFIP – DGI c/ Demare Alicia Marta”, 10/07/06; no así, si la liquidación de la sociedad y la baja ante la AFIP todavía no se habían comunicado ni pedido antes del vencimiento de los anticipos: JFEFT N° 3, “AFIP – DGI c/ Arenal SA Comercial Industrial Inmobiliaria Financiera y Constructora”, 24/07/08. JFEFT N° 5, “AFIP-DGI c/ Crown Mustang SA”, 05/10/06.

²³³ JFEFT N° 2, “Fisco Nacional – AFIP c/ Mercoweld SA”, 21/02/11; “Fisco Nacional – AFIP c/ TIGA SACI”, 07/03/12.

²³⁴ Ello porque esa persona jurídica había dejado de existir como tal, JFET N° 5, “AFIP – DGI c/ Seras Invesora S.A.”, 30/06/06.

²³⁵ JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Creaciones Rabel SRL”, 05/09/06.

²³⁶ JFET N° 5, “AFIP – DGI c/ Tenenbaum, Mirta Sara”, 14/08/06.

²³⁷ JFEFT N°2, “Fisco Nacional – AFIP c/ Calzados Catamarca SA”, 15/08/11

²³⁸ En el caso no debía Ganancias ni el IVA por haberse inscripto en el Régimen Simplificado, JFEFT N° 1, “AFIP -DGI- c/Rozenhauz Carlos Alberto”, 27/12/06. También: JFEFT N° 5, “AFIP – DGI c/ Corona

posteriores²³⁹. Por el contrario se decidió que el título era hábil en el caso de una persona física que alegaba haber sido inscripta por su empleador en el IVA sin su consentimiento y que al quedar desempleada no siguió cumpliendo con las obligaciones del impuesto²⁴⁰.

Ante la invocación del precedente “Hermitage” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación para que se considere inhábil el título, fundando la excepción en la inexistencia de la ganancia que el impuesto presume ocurrida, se ha entendido tanto que el caso requiere de un juicio de conocimiento en el que pueda probarse y debatirse en forma amplia la cuestión -rechazándose la inhabilidad de título-²⁴¹, como que sí se debe admitir la excepción sobre la base de la prueba aportada²⁴².

En un caso muy particular se declaró la inhabilidad de título respecto de una deuda por saldos de declaraciones juradas del Impuesto a las Entradas de Espectáculos Cinematográficos que se ejecutaba contra el Instituto Nacional de Cine y Artes Visuales, ya que dicho tributo, si bien debe ser percibido y fiscalizado por la AFIP, se encuentra afectado total y exclusivamente a los cometidos de la ley 17.741 e integra los recursos del Fondo de Fomento Cinematográfico administrado en forma exclusiva por la ejecutada, debiendo el Banco de la Nación Argentina transferirle en forma automática los fondos recaudados sin intervención de ningún otro órgano y sin poder establecerse limitaciones a su disponibilidad ni afectarlos a otros fines que no sean los de la ley, por lo que se entendió que concurría en el caso un supuesto de confusión al reunirse en una misma persona la condición de acreedor y deudor²⁴³.

En un caso en que una empresa fue declarada beneficiaria del régimen de promoción de la industria del software y procedió a calcular los anticipos sobre una base reducida por efectos del beneficio (60% de la base total), la AFIP la intima a ingresar los anticipos calculados sobre el 100% y desoyendo las explicaciones que otorga la empresa procede a iniciar ejecución por entender que no se siguió el procedimiento de reducción de anticipos por razón del futuro resultado de impuesto que se prevé –un

Carlos Nicolás”, 22/08/06; “AFIP c/ Fideicomiso Financiero Serie Ribeiro L”, 11/11/14. También JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Pino, Juan Pablo”, 06/03/07.

²³⁹ JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Taruselli, Luis María”, 27/10/06.

²⁴⁰ JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ De Rossi, Sandra”, 07/09/06.

²⁴¹ JFEFT N° 6, “AFIP-DGI c/ Italcrid SA”, 26/02/14.

²⁴² JFEFT N° 2, “AFIP-DGI c/ Generadora Eólica Argentina del Sur SA”, 27/05/15, en el que se reclamaban anticipos y la ejecutada aporta los estados contables y la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias de la que surge la existencia de pérdidas y quebrantos del período base de los anticipos, presentándose un caso que se considera análogo al del precedente “Diario Perfil SA” del 11/02/14 de la CSJN.

²⁴³ JFEFT N° 4, “AFIP – DGI c/ Instituto Nacional de Cine y Artes Audiovisuales”, 17/12/13.

supuesto distinto que el que justificaba la reducción en el caso-, se declara inhábil el título porque la reducción se fundó sobre el beneficio de reducción de impuesto que le había sido otorgado y no en la previsión de un resultado fiscal menor al del año anterior y por no haber atendido las razones y explicaciones dadas por el contribuyente²⁴⁴.

x.- Ejecución de una suma no líquida.

En cuanto a la liquidez de la deuda, se consideró que la falta de mención de la tasa a la que se calcularon los intereses contenidos en la boleta de deuda no resulta invalidante si se mencionan los artículos 37 y 52 de la ley 11.683 porque las resoluciones de la Secretaría de Hacienda a las que ellos remiten son públicas y forman parte del ordenamiento jurídico que se presume conocido y dichas normas no han sido impugnadas por inconstitucionales²⁴⁵.

Por otra parte se consideró que la deuda no era líquida y exigible cuando el contribuyente luego de la caducidad de un plan de pagos, ante la inacción del Fisco efectuó una liquidación computando las cuotas ya pagadas e ingresó el total que liquidó y tres años después, el organismo intenta ejecutar la totalidad de la deuda como si no hubiera efectuado pago alguno²⁴⁶.

xi.- La cuestión probatoria.

Respecto de la prueba se considera que la ejecutada tiene el deber de acreditar sus dichos porque en el juicio de ejecución fiscal la carga de la prueba se encuentra en cabeza del que alega un hecho, por aplicación de los artículos 542, 333, 337 y cc. del Código Procesal y del artículo 92, párr. 5° de la Ley 11.683²⁴⁷. Así, si se invoca la

²⁴⁴ JFEFT N° 3, “Fisco Nacional – AFIP-DGI c/ Mercado Libre SRL”, 06/02/15.

²⁴⁵ JFEFT N° 4, “AFIP – DGI – c/ Arauz Diego Elías (Zufia)”, 19/09/06; “FISCO NACIONAL – AFIP c/ Guessa SA” 01/02/12.

²⁴⁶ JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Valle del Chillén SA”, 21/06/07. En otro caso similar, en el que el contribuyente se acogió al plan y pagó todas las cuotas y luego de varios años la AFIP le rechaza el plan de pagos, liquida y ejecuta, se entendió que la boleta de deuda no certificaba una deuda líquida y exigible, por no haber tenido en cuenta los pagos realizados y porque la administración fue contra sus propios actos: JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Vila, Gonzalo”, 01/09/06.

²⁴⁷ JFEFT N° 4: “AFIP – DGI – c/ Negri Hnos y Cía SAIC”, 07/09/06; “AFIP – DGI – c/ Gallero y Ferrari Sociedad de Responsabilidad Limitada”, 02/11/06; “AFIP – DGI – c/ Badima SRL”, 01/03/07; “FISCO NACIONAL – AFIP c/ Carimea SACIFIA”, 17/09/12; “AFIP – DGI – c/ Leadcam SA”, 14/09/06; “AFIP – DGI – c/ Marchiona Gurgo Sociedad de Hecho”, 19/10/06. JFEFT N° 2, “Fisco Nacional AFIP c/ Cerámica Astros SRL”, 05/05/08.

JFEFT N° 2, “AFIP – DGI c/ Acosta Juan Domingo”, 13/06/11.

Si manifiesta no haber sido notificada y la actora acompaña las constancias de la notificación, debe demostrar la invalidez de tales constancias: JFEFT N° 3: “AFIP – DGI c/ Gustar S.A.”, 07/11/06.

interposición de un recurso se debe probar²⁴⁸; si se invoca el defecto de una notificación, hay que acompañar el instrumento defectuoso²⁴⁹. Sin embargo, si la prueba necesaria para acreditar un hecho excede el marco de este tipo de procesos ejecutivos que son de conocimiento restringido, no resulta admisible²⁵⁰.

La mera manifestación de desacuerdo con los datos consignados en la boleta no alcanza para configurar la inhabilidad de título; la ejecutada debe demostrar la inexigibilidad, porque la virtualidad del título prevalece si ella no resulta desacreditada dentro del estrecho marco de conocimiento que permite el juicio de ejecución fiscal²⁵¹.

Sin embargo, la inhabilidad de título puede surgir de las constancias de la causa en forma patente y debe ser declarada de oficio por el juez, quien puede de esta manera rechazar *in limine* la ejecución o bien recurriendo al principio *iura novit curia*, encauzar la defensa dentro de esta excepción²⁵².

Se aplican supletoriamente a la prueba, las normas del juicio sumario y es facultad privativa del juez la apertura a prueba de las excepciones, quien puede prescindir de ella si los elementos aportados resultan suficientes para resolver y puede

²⁴⁸ JFEFT N° 1, “Fisco Nacional – AFIP c/ Poiret SA”, 29/06/12, respecto de un recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación; otro: “Fisco Nacional – AFIP c/ Interinvest SA”, 05/09/12, frente a la falta de acreditación de haber recurrido una caducidad de plan de pagos Ley 26476.

²⁴⁹ JFEFT N° 6, “AFIP – DGA c/ Martino Marcelo Daniel”, 28/03/12.

²⁵⁰ JFEFT N° 3, “Fisco Nacional – AFIP c/ Trainmet Seguros SA”, 06/02/12; JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Trainmet Seguros SA”, 02/07/12, en la que se consideró que para sustentar la aplicabilidad de la doctrina de la CSJN en el fallo “Hermitage” (2010) respecto de la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta, precisaba realizar una prueba de peritos que excedía el marco del conocimiento de este proceso.

²⁵¹ CSJN, AFIP c/ Formosa, provincia de y otro” del 01/11/05 – A.362.XL-: resulta improcedente abrir la causa a prueba habida cuenta de la conocida limitación probatoria establecida en esta clase de procesos y Fallos 317:968, no procede la excepción si para admitir la inexistencia de la deuda es necesario recurrir a elementos y consideraciones que exceden el limitado ámbito cognoscitivo en que se desarrolla la ejecución fiscal.

JFEFT N° 4, “AFIP – DGA – c/ Equipos y Controles SA”, 10/08/06.

No se admitió la pericia contable para demostrar una inconstitucionalidad y por ella la inhabilidad de título, JFEFT N° 2, “Fisco Nacional – AFIP c/ Trainmet Seguros SA”, 16/03/12; Fisco Nacional – AFIP c/ Transportes Metropolitanos Belgrano Sur SA”, 18/11/10.

Debe la demandada producir prueba para desvirtuar la inexistencia de la notificación de la multa, aunque sea ofrecer la que se encuentre en poder de la AFIP, JFEFT N° 5, “Otalora Villafuerte de Rojas, Casimira”, 09/ 08/06.

JFEFT N° 6, “AFIP – DGI c/ Ruiz Marcelo Fabián”, 03/10/12.

²⁵² JFEFT N° 4, “FISCO NACIONAL – AFIP c/ Di and Di de Patricia Diana Lowy y Diana Regina Kusak”, 20/04/11 –se trataba de multas formales en IVA para períodos 2006 y la sociedad de hecho había solicitado la cancelación de la inscripción en 2005-; “FISCO NACIONAL – AFIP c/ EBL SRL”, 23/02/12 – le ejecutan por haberse computado incorrectamente slados a favor y anticipos pero no le intiman previamente como manda el art. 14 LPT; “Fisco Nacional – AFIP c/ It Deals Sociedad Anónima”, 20/05/13 –autorizada a cambiar fecha de cierre del ejercicio, AFIP le reclama intereses por pago posterior sin advertir que la fecha de vencimiento había cambiado-; “Fisco Nacional – AFIP c/ Fie Gran Poder SA”, 22/04/14 – pagó con error en la C.U.I.T., lo informó y pidió cambio de imputación con petición del titular de la clave pero le ejecutan sin tener en cuenta el pedido-; “Fisco Nacional – AFIP c/

desestimar la prueba que considere –fundadamente- como manifiestamente inadmisibile, meramente dilatoria o carente de utilidad²⁵³.

De todas maneras, también ocurre que el juez disponga medidas para mejor proveer, generalmente dirigidas a que la AFIP aporte documentación que obra en su poder, siendo ella la que se encuentra en mejor posición de aportar la prueba referida a los procedimientos administrativos que se desarrollan por ante su sede, en consonancia con las teorías más modernas sobre la carga dinámica de la prueba²⁵⁴.

Luna Eduardo Jorge”, 18/12/13 – había pedido los cambios de imputación e informado reiteradamente tres años antes de la ejecución sin respuesta por parte del organismo recaudador-.

²⁵³ CFATucumán, “Fisco Nacional (AFIP) c/ Lamagni María Eugenia” –rec. de queja-, 23/12/10.

²⁵⁴ Para ilustrar este punto: Arazi, R., Berizonce, R. O. y Peyrano, J. W., *Cargas Probatorias...*

4.- Necesidad de la inclusión de las defensas de inexistencia e inexigibilidad de la deuda en el juicio de ejecución fiscal.

La reseña de la jurisprudencia realizada en el punto anterior muestra que se verifican con una alta frecuencia los casos en que la deuda que se pretende ejecutar es inexigible por no encontrarse cumplidos los términos o las condiciones para su ejecutoriedad o es directamente inexistente por faltarle algún elemento esencial para considerarla como deuda tributaria²⁵⁵.

Los tribunales de todas las instancias se ven obligados a interpretar el régimen procesal de manera de resguardar el derecho de propiedad y la garantía de la defensa en juicio, ambos de rango constitucional, frente a la restricción que la ley impone a la excepción de inhabilidad de título al limitarla a la sola invocación de defectos formales del instrumento cabeza de la ejecución.

Esta situación, provoca incertidumbre al contribuyente, quien las más de las veces directamente invoca la inexistencia o inexigibilidad de deuda sin incluirlas en ninguna de las excepciones previstas por la ley o duda entre oponerla como inhabilidad de título o bajo otro tipo de oposiciones como el pago, la falsedad del título, la falta de acción, entre otras defensas.

También desconcierta a la propia AFIP, que insiste en ejecuciones sin tener la precaución de verificar la exigibilidad de la deuda y que en su defensa muchas veces se ciñe a la letra de la ley, intentando que sólo se considere el aspecto formal del título ejecutivo, a pesar de la interpretación dada por los tribunales, todo lo cual la lleva a soportar costas que podrían haber sido evitadas.

Dado que el juicio de ejecución fiscal admite sólo cuatro excepciones y que las razones dadas por las autoridades al procurar esta caracterización restringida fueron la de lograr un más estricto control del cumplimiento impositivo y mejorar el accionar del organismo fiscal, se puede afirmar que una reforma de las excepciones admisibles en el juicio de ejecución fiscal en el sentido de admitir a la inexigibilidad y a la inexistencia de la deuda, podría redundar en un mayor respeto de la garantía de la defensa y de la tutela judicial efectiva sin deteriorar el objetivo de control del cumplimiento impositivo, puesto que obligaría a los agentes fiscales a verificar, caso por caso, las condiciones de exigibilidad de la deuda, como surge del análisis que se realizó respecto de los

²⁵⁵ Nótese que se han detectado diez supuestos típicos que ocasionan conflictos relacionados con la existencia y con la exigibilidad de la deuda tributaria, pudiéndose citar numerosos casos, algunos de los cuales llegan para su resolución, a las instancias superiores.

supuestos de ejecuciones con procedimiento administrativo pendiente, multas recurridas o respecto de personas fallecidas, pago provisorio del art. 31 L.P.T., defectos del procedimiento, impugnación de declaraciones juradas mediante el procedimiento del art. 14 L.P.T., cancelación mediante pagos a cuenta, exenciones vigentes, condiciones o plazos pendientes de cumplimiento, tarea que se concretaría mediante los procedimientos normales de verificación de trámites pendientes, análisis de multinotas y documentación justificante, verificación de la existencia de recursos pendientes, de errores materiales, de fallecimientos; de quiebras; etc..

Mucho menos altera el objetivo de mejorar el accionar del organismo recaudador, ya que evitaría muchos casos de imposición de costas -la jurisprudencia existente se funda en normas del derecho constitucional y por lo tanto se puede afirmar que se mantendrá- o incluso ayudaría a encauzar correctamente el control, concentrando el esfuerzo para concretar las ejecuciones sólo respecto de las deudas exigibles, mejorando la percepción del contribuyente acerca de la eficiencia de la administración tributaria y concretando la sensación de peligro de consecuencias sólo para los casos de verdadero incumplimiento de las obligaciones fiscales.

Los conceptos de inexigibilidad de la deuda o inexistencia provienen del derecho general, como se analizó, no advirtiéndose razón alguna por la que no deban ser aplicados al derecho tributario; lo mismo puede decirse de la condición de que la obligación sea en dinero, líquida o fácilmente liquidable y exigible que exige el derecho procesal nacional, aplicable al proceso de ejecución fiscal federal, por ser un proceso ejecutivo según lo dispone la ley 11.683.

En tanto las excepciones se establecen con el objeto de denunciar la ausencia de algún requisito de admisibilidad o de fundabilidad de la pretensión ejecutiva²⁵⁶, se propone la inclusión de la inexigibilidad de la deuda y de la inexistencia dentro de ellas para lograr una mayor certeza acerca de las condiciones que el título debe reunir para gozar de carácter ejecutivo en el ámbito del derecho tributario.

En efecto, la expresa mención dentro de la excepción de inhabilidad de título, de la exigibilidad y de la existencia de la deuda, asegurarían el deber del funcionario y del agente fiscal de constatar tales requisitos en forma previa no sólo a la emisión del título sino a la del inicio de la ejecución -en no pocas oportunidades la inexigibilidad o la inexistencia se producen luego de la emisión pero antes del inicio del juicio-.

²⁵⁶ Palacio, L.E. *Derecho Procesal...*, t. VII, ps. 405/406.

Aun cuando no es aconsejable la inclusión de enumeraciones en las disposiciones legales, la hipotética norma podría contener a título ejemplificativo y no como un número cerrado, los distintos casos que aparecen admitidos por la jurisprudencia, o bien, simplemente se puede hacer referencia a la inexistencia y la inexigibilidad y dejar a la interpretación de los jueces la extensión de dichos conceptos jurídicos, puesto que ya existe una nutrida jurisprudencia al respecto.

En cuanto al tema probatorio, se propicia no establecer pautas expresas ya que, como se ha visto, los casos que se presentan son variados, como variados serán los hechos que deban probarse para demostrar con evidencia la inexistencia o inexigibilidad de la deuda, por lo que efectuar una enumeración excluyente de los medios probatorios que pudieran ser admitidos para esta figura podría tornarla inoperante o desajustada a nuevas situaciones derivadas del cambio de las normas tributarias. Pareciera que esta es la conclusión que puede derivarse del estudio de la jurisprudencia, ya que la misma evita tales enumeraciones y suele efectuar manifestaciones genéricas acerca de lo manifiesto y de la evidencia con que deben surgir los hechos de las actuaciones y si bien prohíbe ahondar en la legitimidad de la causa del título, admite los medios de prueba del juicio ejecutivo.

La inclusión en la ley que se propicia no es irrelevante, porque si bien el letrado especializado conoce la interpretación de la jurisprudencia, la misma no surge evidente de la ley que es la norma a la que tiene acceso el lego, el contribuyente y teniendo en el derecho tributario una importancia axial el principio de legalidad, justamente debido a la necesidad de que la tributación no pueda serle impuesta al ciudadano sin la previa intervención de quienes son sus representantes, parece congruente con ese principio que también surjan claros de la ley los medios de defensa a su disposición referidos al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

III.- CONCLUSIÓN.

III.- CONCLUSIÓN.

La ejecución fiscal tributaria es un proceso que se caracteriza por ser expeditivo y en cuya base subyace la idea de no entorpecer la recaudación. Estas características se observan tanto en el desarrollo histórico de esta vía de ejecución en el país como en los regímenes comparados.

Históricamente, se diseña como un juicio abreviado, con pocas excepciones oponibles y con inapelabilidad de las decisiones que en él se adoptan, rasgos que, en lo principal, se mantienen en el tiempo.

En los regímenes comparados se observa una mayor celeridad, automaticidad y unilateralidad a favor de la administración en aquellos países que ejecutan utilizando la vía administrativa de apremio, vía que tiene, como correlato, una menor posibilidad de defensa para el contribuyente.

Los regímenes que establecen la vía judicial de ejecución brindan, en cambio, mayores garantías, puesto que permiten un abanico más amplio de opciones de defensa.

En el caso de la Argentina, por un imperativo constitucional, la ejecución fiscal tributaria necesariamente debe transitar por la vía judicial. La norma protectora del art. 17 de la Constitución Nacional que establece un principio de no restricción a la propiedad sin orden previa del juez fundada en ley y el principio de legalidad que rige la materia tributaria, por el cual no sólo el tributo debe estar dispuesto por una ley material y formal sino que también su recaudación debe llevarse a cabo dentro de los márgenes de la ley, hacen imprescindible la vía judicial para concretar el cobro forzoso.

Ello no implica que el proceso pueda extenderse más allá de lo que permite su característica abreviada ni ordinarizarse, por lo que mantiene siempre un elenco de excepciones reducido. Sin perjuicio de preservarse esta característica, la garantía de la propiedad y el principio de legalidad obligan a admitir aquellas defensas que no estando previstas expresamente a nivel legal, protegen respecto de situaciones que en forma ostensible aparecen como contrarias a la Constitución Nacional.

Es el caso de la inexistencia y de la inexigibilidad manifiestas de la deuda en ejecución.

El estado de la jurisprudencia y las opiniones de la doctrina analizados nos demuestran la necesidad de ampliar legislativamente el perfil de la excepción de inhabilidad de título en el juicio de ejecución fiscal, incluyendo la posibilidad de proteger esos casos de inexistencia o inexigibilidad de la deuda, siempre que los hechos

que las demuestren puedan ser acreditados mediante prueba que no tergiverse el carácter de juicio de conocimiento restringido que tiene este tipo de proceso.

Otra alternativa es crear una nueva excepción que resguarde estos supuestos.

Respecto de los medios de prueba admisibles, no se propicia hacer una enumeración en la norma sino aplicar las normas generales que rigen el juicio ejecutivo, puesto que es una actitud prudente que surge clara de la línea que ha mantenido la jurisprudencia en el tiempo.

El objetivo de esta reforma es mejorar la calidad del derecho de defensa y tender con mayor eficacia a una tutela judicial efectiva de los derechos de los contribuyentes y a la par mejorar la eficiencia de la administración, a través de un mecanismo que claramente actúa como una guía de la conducta del funcionario en el sentido de obligarlo a una más precisa verificación de las condiciones de exigibilidad de la deuda antes de iniciar la ejecución fiscal.

Tales objetivos no colisionan con las razones de política fiscal dadas por las autoridades al implementar la restricción actual ya que no impediría el control del cumplimiento impositivo y mejoraría el accionar del organismo recaudador.

La falta de adecuación de la ley al estado de una jurisprudencia mantenida en el tiempo por todas las instancias, indica una falta de adecuación de la norma a la realidad que debe gobernar y, en consecuencia, una falta de razonabilidad por no ser eficiente la solución legislativa para resolver los conflictos que se presentan, obligando a los tribunales a integrar la norma para adecuarla a los derechos y garantías protegidos por la Constitución Nacional.

La solución que se propicia es conteste con la opinión de la doctrina y resulta también razonable, como se ha visto, estudiada desde la perspectiva del derecho de fondo y procesal general.

ANEXO.

ANEXO.

PROYECTOS DE TEXTO LEGAL.

PROYECTO I.

Art. 1° - Sustituyese el inciso d) del Artículo 92 de la Ley 11.683 –texto ordenado vigente- por el siguiente:

...

d) inhabilidad de título, la que podrá fundarse en vicios relativos a la forma extrínseca del título ejecutivo y en la inexigibilidad o inexistencia manifiestas de la deuda respecto del ejecutado, ambas consideradas al momento del inicio de la ejecución fiscal y siempre que ellas puedan ser comprobadas con arreglo a las disposiciones que rigen el juicio ejecutivo.

...

Art. 2° - La presente entrará en vigencia a partir de su publicación en el Boletín Oficial.

Art. 3° - de forma.

PROYECTO II.

Art. 1° - Sustituyese el inciso d) del Artículo 92 de la Ley 11.683 –texto ordenado vigente- por el siguiente:

...

d) inhabilidad de título, la que podrá fundarse en vicios relativos a la forma extrínseca del título ejecutivo y en la inexigibilidad o inexistencia manifiestas de la deuda respecto del ejecutado, ambas consideradas al momento del inicio de la ejecución fiscal y siempre que ellas puedan ser comprobadas con arreglo a las disposiciones que rigen el juicio ejecutivo.

A los fines de motivar la inexigibilidad manifiesta de la deuda podrán invocarse, entre otros motivos: la interposición de recurso con efecto suspensivo; la denuncia penal referida a la alteración de declaraciones juradas del deudor que originan la deuda; la rectificación de errores de cálculo en la declaración jurada; la falta de las intimaciones

previstas por los arts. 14 y 31 de esta Ley; la falta de intimación previa respecto del deudor solidario; la existencia de condición suspensiva o plazo pendiente con acuerdo del organismo recaudador; la exención comunicada al organismo recaudador.

A los fines de motivar la inexistencia manifiesta de la deuda podrán invocarse, entre otros motivos: las rectificaciones y las compensaciones admitidas por el organismo recaudador; la existencia de acto administrativo o sentencia firme que revoca el acto que originó la deuda; la sentencia que declara la falsedad de la declaración jurada que origina la deuda; el fallecimiento del deudor; la inexistencia actual de la persona jurídica siempre que se encuentre debidamente inscrita en la Inspección General de Justicia o en el Registro Público pertinente o haya sido comunicada al organismo recaudador; la baja en el tributo comunicada al organismo recaudador; la exención acordada por el organismo recaudador.

...

Art. 2° - La presente entrará en vigencia a partir de su publicación en el Boletín Oficial.

Art. 3° - de forma.

PROYECTO III.

Art. 1° - Sustituyese el inciso d) del Artículo 92 de la Ley 11.683 –texto ordenado vigente- por el siguiente:

...

d) inhabilidad de título, la que podrá fundarse en vicios relativos a la forma extrínseca del título ejecutivo.

También podrá fundarse la inhabilidad de título en la inexigibilidad o inexistencia manifiestas de la deuda respecto del ejecutado, ambas consideradas al momento del inicio de la ejecución fiscal, siempre que ellas puedan ser comprobadas con arreglo a las disposiciones que rigen el juicio ejecutivo.

La inexigibilidad manifiesta de la deuda podrá fundarse en haberse interpuesto un recurso administrativo o acción judicial cuando la ley o la autoridad competente para resolverlos les otorgue efectos suspensivos o en estar sujeta su ejecutoriedad a una condición suspensiva o a un plazo pendientes de cumplimiento. Asimismo podrán invocarse: la denuncia penal referida a la alteración de declaraciones juradas del deudor

que originan la deuda; la rectificación de errores de cálculo en la declaración jurada mientras no sea impugnada; la falta de las intimaciones previstas por los arts. 14 y 31 de esta Ley; la falta de intimación previa respecto del deudor solidario y la exención comunicada al organismo recaudador.

La inexistencia manifiesta de la deuda podrá fundarse en la falta de un elemento esencial de la obligación o del acto que la origina. Asimismo podrán invocarse: las rectificaciones y las compensaciones admitidas por el organismo recaudador; la existencia de acto administrativo o sentencia firme que revoca el acto que originó la deuda; la sentencia que declara la falsedad de la declaración jurada que origina la deuda; el fallecimiento del deudor; la inexistencia actual de la persona jurídica siempre que se encuentre debidamente inscripta en la Inspección General de Justicia o en el Registro Público pertinente o haya sido comunicada al organismo recaudador; la baja en el tributo comunicada al organismo recaudador; la exención acordada por el organismo recaudador.

...

Art. 2° - La presente entrará en vigencia a partir de su publicación en el Boletín Oficial.

Art. 3° - de forma.

BIBLIOGRAFÍA, BASES DE DATOS Y OTRO MATERIAL CONSULTADO.

BIBLIOGRAFÍA.

Adams, Helen y Goldberg, Frank, *HMRC's powers to collect tax debts*, en Tax Journal, 19 february 2015, en www.taxjournal.com.

Arazi, Roland, Berizonce, Roberto O. y Peyrano, Jorge W., *Cargas Probatorias Dinámicas*, LL 01/08/11, en www.laleyonline.com.ar.

Arcia, Sebastián, *Derechos Humanos y Tributación*, en *Anais das XX Jornadas do ILADT. Ano 2000 – Salvador – Bahia*, ABDF, 2000.

Arias Velasco, José, *Procedimientos Tributarios*, 5ª ed. , Marcial Pons, Madrid, 1991.

Benigni, Achille, *La tutela contro gli atti dell'esecuzione esattoriale*, ref.: La Gazzetta Forense n. 4/2012, en www.uncat.it

Bueres, Alberto J., *Código Civil y Comercial de la Nación, analizado, comparado y concordado*, t. I, Hammurabi, Buenos Aires, 2015.

Carranza Torres, Luis R., *Ejecución Fiscal. Acción, defensa y proceso. Aspectos controvertidos del procedimiento. Doctrina y análisis de casos. Modelos*, Legis Argentina, Buenos Aires, 2011.

Casás, José O., *comentario al fallo "Municipalidad de Santiago de Liniers c/ Irizar, José M." de la CSJN del 19/10/04*, L. L. 10/02/2005, PET 2005, p. 25, en www.laleyonline.com.ar.

Casás, José O., *Dictamen para el Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires sobre la autotutela ejecutiva de la administración tributaria*, en: www.derecho.uba.ar/institucional/centro-estudios-der-tributario/dictamen-afip-contra-itercorp-casas.pdf.

Corral Guerrero, Luis, *L'estinzione e la riscossione del debito d'imposta*, en Trattato di Diritto Tributario, diretto da Andrea Amatucci, vol 3º, CEDAM, Padova, 1994.

De Campos, Dejalma, *Direito Processual Tributário*, 5ª ed., Editorial Atlas, Sao Paulo, 1998.

De Brito Machado, Hugo *Curso de Direito Tributário*, 7ª ed., Malheiros Editores, Sao Paulo, 1993.

De Mita, Enrico, *La funzione e gli atti della riscossione*, en: Trattato di Diritto Tributario diretto da Andrea Amatucci, vol 3, CEDAM, Padova, 1994.

Diez, Manuel M., *Derecho Procesal Administrativo*, Editorial Plus Ultra, texto ampl., corr. y actual. a 1996, Buenos Aires, 1996.

Distefano Gaetana, Bernabò, *L'esecuzione esattoriale ed il ruolo del giudice dell'Esecuzione*, Diritto.it, en www.diritto.it

Ferrari, Mario, *La tutela jurisdiccional tributaria en Uruguay ¿Ilusión o derecho efectivo? La viabilidad de pequeños grandes cambios*, comunicación técnica en las X Jornadas Rioplatenses de Tributación, Tema II: Análisis comparativo de la controversia fiscal a nivel administrativo y jurisdiccional, Montevideo, junio de 2015, pto. II. La quimera de la tutela jurisdiccional efectiva frente a la administración tributaria en el Uruguay actual y pto VI. Juicio ejecutivo tributario.

García de Entrerría, Eduardo y Ramón Fernández, Tomás, *Curso de Derecho Administrativo*, tomo I, 12ª ed. reimp., Thomson – Civitas, Madrid, 2005.

García Pullés, Fernando R., *Tratado de lo Contencioso Administrativo*, Hammurabi, Buenos Aires, 2004.

García Vizcaíno, Catalina, *Manual de derecho tributario*, 1ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2014.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C., *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social. Ley 11.683 (t.o. 1998). Decreto reglamentario 1397/79. Régimen Penal Tributario y Previsional (Ley 24.769)*, 9º ed., actual. y ampl. por Navarrine, Susana Camila, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C., *Procedimiento tributario y de la Seguridad Social*, 11ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2010.

Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, 9ª ed. 1ª reimp., La Ley, Buenos Aires, 2005.

Gómez, Teresa y Folco, Carlos M., *Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97*, La Ley, 5º ed. actual. y ampl., Buenos Aires, 2007.

Grafeuille, Carolina E., *Modalidades de los Actos Jurídicos*, en *Código Civil y Comercial de la Nación Comentado*, dirigido por Rivera, J.C. y Medina, G., Tº I, cap. 7, La Ley, Buenos Aires, 2014.

Grau Ruiz, María A., *Notas sobre la protección del deudor en los procedimientos de ejecución internacional en materia tributaria*, en: *Anais das XX Jornadas do ILADT. Ano 2000 – Salvador – Bahía*, ABDF, 2000.

Grosclaude, Jacques y Marchessou, Philippe, *Procédures Fiscales*, 2ª ed., Dalloz, Paris, 2001.

Gutiérrez, Gianni, *Relato nacional uruguayo*, en las X Jornadas Rioplatenses de Tributación, Tema II: Análisis comparativo de la controversia fiscal a nivel administrativo y jurisdiccional, Montevideo, junio de 2015, pto 6 Juicio Ejecutivo tributario.

Hatoux, Bernard, *Le contentieux fiscal judiciaire*, en: *Revue française de Finances publiques*, 17, *Le contentieux fiscal*, LGDJ, Paris, 1987.

Hensel, Albert, *Derecho Tributario. Traducción de los Dres. Leandro Stok y Francisco M.B. Cejas*, Nova Tesis, Rosario, 2000.

Ledouble, Dominique, *Droit fiscal de l'entreprise*, Abrégé Litec, Paris, 1986.

Levaggi, Abelardo, *La codificación del procedimiento civil en la Argentina*, en *Rev. Chilena de Historia del Derecho*, N° 9, 1983, ps. 216/217, en www.historiadelderecho.uchile.cl.

Llambías, Jorge J., *Tratado de Derecho Civil Obligaciones*, t. I, Editorial Perrot, 3ª ed. actual., Buenos Aires, 1978.

Llambías, Jorge J., *Tratado de Derecho Civil Obligaciones*, t. II, Editorial Perrot, 3ª ed. actual., Buenos Aires, 1978.

Malicki, Anahí, *Ineficacia de los Actos Jurídicos*, comentario al art. 382 del CCCN, en *Código Civil y Comercial de la Nación Comentado*, dirigido por Rivera, J.C. y Medina, G., T° I, cap. 9, La Ley, Buenos Aires, 2014.

Navarrine, Susana C., *El juicio de ejecución fiscal ha sido reglamentado siguiendo los lineamientos del Código de procedimiento Civil y Comercial y unidad de los procesos*, *Rev. Impuestos*, 2005-17, 2273.

Odoardi, Francesco, *Esecuzione forzata tributaria*, in *Diritto on line*, Treccani, 2004, en www.treccani.it.

Palacio, Lino E., *Derecho Procesal Civil*, T° I, 2° ed. 6° reimp., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2005.

Palacio, Lino E., *Derecho Procesal Civil*, T° VII, 5° reimp., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2005.

Paredes Gonzales, Percy E., *El procedimiento de ejecución coactiva en la administración pública nacional y los gobiernos locales*, *Rev. Electrónica*, Centro de Estudios de Derecho Municipal, Universidad de San Martín de Porres, Fac. de Derecho, Año I, N° 1, 2007.

Peretti, Oscar R. y Tessone, Alberto J., *La ejecución fiscal en la ley 11.683. Ley de procedimiento fiscal federal (t.o. en 1998 y modificaciones de la ley 25.239)*, Librería Editora Platense, 2° ed. actual., La Plata, 2001.

Podetti, J. Ramiro, *Tratado de las Ejecuciones*, 3ª ed. ampl. y actual. por Guerrero Leconte, V.A., Ediar, Buenos Aires, 1997.

Rapoport, Manuel, *El cobro de la deuda tributaria: políticas y problemas administrativos*, publicado por el CIAT por la segunda asamblea general del año 1968.

Sopena Gil, Jordi, *Gestión de los tributos locales: la recaudación en vía de apremio*, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, dirigido por Ferreiro Lapatza, J.J., Ed. Marcial Pons y Diputació de Barcelona, Madrid, 1993.

Spodick, Sara V., *The IRS and enforced collection*, GP Magazine- April/May 2005, en www.americanbar.org.

Tixier, Gilbert y Gest, Guy, *Droit Fiscal*, LGDJ, Paris, 1981.

Torres Espinosa, Blanca, *Los derechos y obligaciones de los contribuyentes entorno al procedimiento administrativo de ejecución en el sistema federal mexicano*, Rev. TECSISTECATL, vol 3, n° 10, junio 2011, en www.eumed.net/rev/tecsistecat1.

BASES DE DATOS Y OTRO MATERIAL CONSULTADO.

- Base de fallos y sumarios de la C.S.J.N., sitio WEB www.csjn.gov.ar.
- Base de sumarios de fallos de la CNACAF, sitio WEB www.pjn.gov.ar.
- Protocolos de sentencias de los Juzgados Federales de Ejecuciones Fiscales Tributarias Nros.1 a 6.
- Sistema de Consulta Web del Poder Judicial de la Nación, sitio WEB www.pjn.gov.ar.
- Base de datos del Centro de Información Judicial CIJ, sitio WEB www.cij.gov.ar.
- Base de datos del Sistema Argentino de Información Jurídica SAIJ, sitio WEB www.infojus.gob.ar.
- Base de datos La Ley, sitio WEB www.laleyonline.com.ar.
- Código Tributario de Bolivia, www.impuestos.com.bo.
- http://leyes-cl.com/codigo_tributario/169.htm.
- www.irs.gov.
- wedms.ciat.org/argentina31_argentina_1997_tema_1.3_peru1_pdf y
- <http://orientación.sunat.gob.pe>.
- www.gov.uk/if-you-dont-pay-your-tax-bill.
- www.gruppoequitalia.it.
- Mensaje 1852 al proyecto de ley PE exte 30-PE-88, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados, 1988, T° 7, p. 6400/6401; 6477; -insistencia del diputado Baglini-6657/6658; 6413.
- Inserciones de los senadores Romero, Juárez y De la Rúa, en Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores, 1988 – 28 de diciembre-, ps. 4071, 4077 y 4080.
- Ordenanza Tributaria Alemana en *Congreso Internacional de Justicia Administrativa. LX aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación. Tomo IV. Códigos Tributarios de Europa*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1997.