

# EXAMEN DE LAS EXCEPCIONES QUE CONTEMPLA EL CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO DE LA CIUDAD EN EL PROCESO DE EJECUCIÓN FISCAL<sup>1</sup>

Patricio Esteban URRESTI y Ana Elisa PASQUALINI

SUMARIO: I. Introducción.- II.- Excepciones en particular.-  
III. Conclusiones

## I. Introducción <sup>2</sup>

El presente trabajo tiene por objeto examinar las excepciones que establece el art. 451 del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires <sup>3</sup> (en adelante CCAyT) y efectuar una reseña de los criterios jurisprudenciales que se han expuesto acerca de dicha cuestión.

Antes de comenzar con su desarrollo, es conveniente destacar algunas normas que predeterminan el marco jurídico aplicable a las ejecuciones fiscales en el ámbito de la Ciudad.

---

1 Este trabajo tiene como antecedente la ponencia presentada por los autores en las XXXIV Jornadas Tributarias, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas y celebradas en Mar del Plata, del 18 al 20 de noviembre de 2004 (publicada en *XXXIV Jornadas Tributarias*, Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2004, pp. 357 a 390).

2 Los autores agradecen la colaboración de Paula DI MENNA, Sebastián A. MACCHI y Pablo LEVINIS en la búsqueda de jurisprudencia para realizar este trabajo.

3 Aprobado por ley 189 (B.O.C.A.B.A. n° 722 del 28 de junio de 1999), modificada por ley 764 (B.O.C.A.B.A. n° 1447 del 23 de mayo de 2002).

## [a]DA Ciudad

Entre ellas, es necesario mencionar, en primer término, el art. 450, CCAyT, en cuanto establece que: “El cobro judicial de todo tributo, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones y de las multas ejecutoriadas, que determinen las autoridades administrativas, se hace por vía de ejecución fiscal establecida en este código, sirviendo de suficiente título, a tal efecto, la boleta de deuda expedida por la Dirección General de Rentas y Empadronamientos, organismo equivalente o por la autoridad que aplique la multa”.

La lectura de este artículo permite distinguir, en forma clara, que existen dos supuestos que habilitan la procedencia de la vía ejecutiva.

Por una parte, nos encontramos con los casos que persiguen el cobro de los tributos que integran el sistema rentístico de la Ciudad, aspecto que se encuentra plasmado en la norma cuando alude, con algunas imperfecciones técnicas, a “*todo tributo, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones*”. En este punto, resulta imprescindible integrar el art. 450, CCAyT, con distintas normas del Código Fiscal (en adelante CF), especialmente, con su art. 156<sup>4</sup>.

Esta norma establece que se pueden ejecutar por vía de ejecución fiscal, sin previa intimación administrativa de pago<sup>5</sup>,

---

4 Texto ordenado por el decreto n° 104/19. Salvo indicación en contrario, las disposiciones que se citan en el presente trabajo corresponden al texto mencionado.

5 En los supuestos que menciona el art. 156, CF, la AGIP se encuentra habilitada a emitir la constancia de deuda e iniciar la respectiva ejecución fiscal, sin haber intimado en forma previa al contribuyente. Sin embargo, cabe aclarar que el propio Código Fiscal regula algunos casos específicos en los cuales es necesario, antes de emitir el título ejecutivo, realizar una intimación administrativa. En ese sentido, puede mencionarse los supuestos en que se computan conceptos o importes improcedentes en la declaración jurada del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” (art. 186) o bien cuando se constatan incumplimientos en el “Impuesto de Sellos” (art. 496, primera parte).

las deudas por gravámenes, intereses o multas no abonadas en los términos establecidos y resultantes de:

1) resoluciones definitivas, debidamente notificadas, consentidas expresa o tácitamente por el administrado o agotada la vía administrativa <sup>6</sup>;

2) declaraciones juradas;

3) liquidación administrativa en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuando se ha omitido la presentación y pago de las declaraciones juradas respectivas, de conformidad con lo establecido por el art. 195 CF;

4) liquidación administrativa de los tributos para cuya percepción no sea necesario la declaración jurada del contribuyente por ser determinados por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, incluyendo la categoría Régimen Simplificado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos;

5) liquidación administrativa de las deudas por la prestación de servicios especiales, por uso de sitios públicos y arrendamientos precarios o a término de inmuebles del dominio privado del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires;

6) liquidación administrativa de las deudas por cánones impagos de permisos o concesiones de bienes del dominio pú-

---

6 En este punto, el art. 156 debe integrarse con lo que disponen los arts. 148, inc. 22, 153 y 154, CF. El art. 148, inc. 22, establece que la resolución determinativa debe intimar el pago del impuesto adeudado, con más sus intereses y, en su caso, de la multa aplicada en el término de quince días. Contra ese acto, puede deducirse recurso de reconsideración, que posee efectos suspensivos; la respectiva resolución queda firme a los quince días de notificada, salvo que dentro de ese plazo se interponga recurso jerárquico (art. 153, CF). Finalmente, el art. 154, CF, dispone que, vencido el plazo de la intimación de pago, contado desde la notificación de la resolución que resuelve el recurso jerárquico, sin que el obligado justifique su cumplimiento, queda expedita la vía para iniciar la ejecución fiscal, librándose para ello la constancia de deuda pertinente. A su vez, esa norma expresa que, con el consentimiento expreso o tácito de la resolución de la Dirección General, y en su medida si fuese parcial, también queda expedita la acción judicial debiendo librarse constancia de deuda al efecto.

blico del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, practicada por la Dirección General de Concesiones; y

7) declaración simplificada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos <sup>7</sup>.

Asimismo, corresponde señalar que procede la ejecución fiscal respecto de otros recursos, sean tributarios o no, que surgen del propio Código Fiscal o bien de otras leyes particulares. En ese sentido, el proceso de ejecución fiscal también resulta aplicable para el cobro de los intereses resarcitorios transformados en capital (art. 77, último párrafo, CF), la tasa de justicia (art. 15, ley 327), el depósito en las quejas por denegación de recursos ante el Tribunal Superior de Justicia (art. 34 de la ley 402 y la acordada n° 32/2010), o las prestaciones de salud brindadas a personas con cobertura social o privada (art. 6°, ley 2808 <sup>8</sup>). Finalmente, cabe destacar que el Código Fiscal incorporó <sup>9</sup>, en su art. 505, un nuevo supuesto de deuda susceptible de ejecución fiscal, con motivo de los créditos a favor de la Administración Pública local originados por haberes percibidos en más por parte de su personal activo, ex agentes o beneficiarios de subsidios, que no hayan sido regularizados en el plazo de sesenta (60) días contados desde la intimación fehaciente al deudor.

En segundo término, el art. 450 se refiere a los casos de las “*multas ejecutoriadas, que determinen las autoridades ad-*

---

7 La ley 6066 incorporó este último supuesto. Dicho agregado corresponde a una nueva modalidad de declaración en el gravamen aludido (cfr. arts. 197 y ss., CF).

8 Dicha norma fue derogada por la ley 5622, cuyo art. 8° determina que el Poder Ejecutivo establecerá el procedimiento administrativo y el proceso judicial aplicable al cobro ejecutivo de las prestaciones brindadas a personas con cobertura social o privada. El decreto n° 653/16 delegó en el Ministerio de Salud -autoridad de aplicación; cfr. art. 2° de dicha norma- la determinación del procedimiento aplicable al cobro ejecutivo de las deudas mencionadas, organismo que, finalmente, lo reglamentó mediante la resolución n° 1249/MSGC/2017.

9 Por la ley 6066.

*ministrativas*”, dentro de los cuales, además de los supuestos de multas en materia tributaria previstas por el CF, pueden mencionarse: a) las que aplica la Autoridad Administrativa del Trabajo (art. 22, ley 265); b) las que son consecuencia de violaciones a las leyes nacionales 24.240 (defensa del consumidor) y 22.802 (lealtad comercial), tal como lo prevé el art. 15 de la ley local 757; c) las que surgen del Régimen de Faltas (art. 23, ley 1217); d) las que aplica el Ente Único Regulador de Servicios Públicos (ley 210); e) las que se impongan dentro del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad (art. 10, inc. f, ley 466); y f) las que se aplican en el marco del Colegio Único de Corredores Inmobiliarios (art. 31, inc. 3º, ley 2340).

### II. Excepciones en particular

En lo que será objeto de particular examen en este trabajo, el art. 451, CCAyT, se refiere a las excepciones admisibles<sup>10</sup> en las ejecuciones fiscales en los siguientes términos: “Intimación de pago. Excepciones. En la ejecución fiscal, si el/la ejecutado/a no abonara en el acto de intimársele el pago, queda desde ese momento citado de venta, siendo las únicas excepciones admisibles las siguientes: 1) Falta de personería en el/la demandante, o sus representantes; 2) Espera documentada; 3) Litispendencia, en otro tribunal competente; 4) Falta de legitimación pasiva en el/la ejecutado/a para obrar; 5) Pago, total o parcial, o cualquier otro modo de extinción de las obligaciones, documentado mediante constancia expedida por la autoridad administrativa o entidad pública o privada autorizada a percibir el tributo en su nombre, o cuando se

---

10 Esta disposición debe integrarse con el primer párrafo del art. 453, CCAyT, que establece: “El tribunal desestima sin sustanciación alguna las excepciones que no sean las autorizadas por la ley, o que no se hayan opuesto en forma clara y concreta, cualquiera sea el nombre que el/la ejecutado/a les hubiese dado”. Es notoria la similitud de esta norma con el art. 547, CPCCN.

haya expedido, por autoridad competente, una certificación de inexistencia de deuda que comprenda el período reclamado; 6) Falsedad o inhabilidad de título basada exclusivamente en vicios de forma de la boleta de deuda; 7) Prescripción; 8) Cosa juzgada”.

Resulta de sumo interés el tratamiento de este tema, ya que este artículo contempla supuestos que no se encuentran recogidos en forma expresa en la ley 11.683, pero que igualmente se consideraron aplicables a través de la interpretación doctrinaria y jurisprudencial.

Por otra parte, es necesario indicar que, según lo establecido en el art. 449, CCAyT, el capítulo referido a las ejecuciones fiscales se rige supletoriamente por las restantes disposiciones del Código, de modo que, entre otros supuestos, le resulta aplicable lo previsto para las excepciones previas (art. 282, CCAyT), en lo que sea pertinente.

### *1. Falta de personería*

Esta excepción no se encuentra contemplada en la ley 11.683<sup>11</sup>, pero sin embargo se la ha considerado aplicable a los procesos de ejecución fiscal en el ámbito nacional en virtud de lo dispuesto por el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, que la establece entre las excepciones procesales admisibles (art. 605, que remite al art. 544, inc. 2º)<sup>12</sup>. Al respecto, se ha dicho que: “sólo puede fundarse en la falta de capacidad de las partes para estar en juicio o en la ausencia de representación suficiente, ya sea que se manifieste en el ejecutante, en el ejecutado o en sus respectivos representantes”<sup>13</sup>.

---

11 Según el art. 97, ley 11.683, el “Fisco será representado por representantes del Fisco” (*sic*), cuya personería quedará acreditada con la certificación que surge del título de deuda o con un poder general o especial.

12 Conf. MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F., *Derecho Tributario Procesal*, Depalma, Buenos Aires, 1987, pp. 347/348.

13 MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F., *ob. cit.*, p. 348.

Sin embargo, esta excepción sí se halla contemplada expresamente en el Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires en los siguientes términos: “*falta de personería en el/la demandante, o sus representantes*” (art. 451, inc. 1º, CCAyT).

Esta defensa intenta denunciar la falta de capacidad de los litigantes para estar en juicio o la defectuosa representación procesal, por no acompañar instrumentos suficientes ni hábiles que la acrediten <sup>14</sup>. Es la denominada *legitimatio ad processum*, que no debe ser confundida con la *legitimatio ad causam* <sup>15</sup>, es decir, la cualidad otorgada por la ley a una persona para considerarse idónea, en un determinado litigio, como parte actora o demandada.

Esta excepción encuadra dentro de las denominadas dilatorias <sup>16</sup>, ya que como consecuencia de ella se otorga un plazo para que se subsane el defecto, sea la falta de capacidad civil, o bien, la insuficiencia de la representación invocada por quien comparece a juicio por un derecho que no es propio <sup>17</sup>.

Como surge del texto de la norma local citada, la excepción se circunscribe a la falta de personería en el demandante o sus representantes.

Una de las formas de acreditar la representación del Estado será con el testimonio de la resolución por medio de la cual

---

14 Conf. MELZI, Flavia Irene y PRESAS BONORA, Jorge, “El proceso de ejecución fiscal en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires”, Impuestos, t. LVI-B, p. 2224.

15 Conf. CARRANZA TORRES, Luis R., *La ejecución fiscal federal*, La Ley, Buenos Aires, 2001, pp. 121/122.

16 MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F., ob. cit., p. 348.

17 VV.AA., *Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires. Comentado y concordado*, BALBÍN, Carlos F. (director), tercera edición actualizada y ampliada, tomo II, comentario al art. 451 realizado por Fabiana H. SCHAFRIK, Pablo A. DE GIOVANNI y Darío E. REYNOSO, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2012, p. 1229.

## [áDA Ciudad

se designó al agente judicial <sup>18</sup>. En el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, su representación en las ejecuciones fiscales es ejercida por los denominados “mandatarios”, a quienes se les otorgó un “poder a fin de efectuar la gestión de cobro de la deuda fiscal en mora y de los certificados de deuda emitidos por los Controladores de la Unidad Administrativa de Control de Faltas” <sup>19</sup>.

Las relaciones entre los mandatarios y la Ciudad se rigen por el decreto n° 42/2002 <sup>20</sup>. Deben poseer título de abogado con cinco años en el ejercicio de la profesión -como mínimo- y, subsidiariamente, en lo que no se oponga a las disposiciones que regulan la organización administrativa, son aplicables a su vínculo con la Ciudad las normas establecidas en el Código Civil respecto del contrato de mandato <sup>21</sup>.

Los mandatarios judiciales son designados por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, ente que también ejerce su dirección y la potestad de remoción <sup>22</sup>. Por su parte, la Procuración General ejerce la supervisión técnico-jurídica de los mandatarios judiciales, que sólo pueden actuar en los procesos de ejecuciones fiscales, y les otorga los poderes necesarios a tal fin <sup>23</sup>.

---

18 Conf. CARRANZA TORRES, Luis R., ob. cit., p. 122.

19 Art. 1°, decreto n° 42/2002. En dicho marco, se han dictado numerosos decretos para designar a los mencionados mandatarios (ver, entre muchos otros, los decretos n° 1290/03, 221/04, 1952/04, 1116/05, 956/06, 1197/07 y 1639/07). Asimismo, se crearon distintos cuerpos especiales de mandatarios, por ejemplo, para ejecutar las multas originadas por la aplicación de la ley 265 (decreto n° 60/13) o bien por la ley 757 (decreto n° 268/13).

20 B.O.C.A.B.A. del 22 de enero de 2002.

21 Conf. arts. 2° y 5°, decreto n° 42/2002.

22 Art. 17, ley 2603.

23 Art. 15, ley 1218.

## ñDA Ciudad

Con respecto a la jurisprudencia del fuero local se registran escasos antecedentes en los que se haya interpuesto esta excepción. Ello puede deberse a que los juzgados realizan un examen preliminar de los poderes presentados por los mandatarios (arts. 40, 41 y 270, inc. 1º, CCAyT) y ante la menor omisión o deficiencia, ordenan su subsanación (art. 271, CCAyT), incluso hasta en detalles tales como la falta de firma en la copia del poder que se agrega al expediente (art. 41, párr. 2, CCAyT)<sup>24</sup>.

Es decir, esta defensa resulta de aplicación subsidiaria al deber del tribunal de verificar si la demanda reúne los requisitos procesales de admisibilidad -según lo establecido en el art. 271, CCAyT<sup>25</sup>-, control que incluye el del cumplimiento de la carga de acompañar con el escrito de demanda el instrumento que acredite la representación que se invoque, de conformidad con el art. 270, inc. 1º del mismo Código<sup>26</sup>.

Por otra parte, en virtud del carácter dilatorio ya mencionado, para el caso de plantearse la excepción en examen, una vez admitida el juez debe otorgar un plazo para que la parte actora subsane el defecto, aplicando subsidiariamente el art. 286, inc. 4º, del Código de rito que ha previsto este procedimiento para cuando se hace lugar a esta defensa en los juicios de conocimiento<sup>27</sup>.

---

24 VV.AA., BALBÍN, Carlos F. (director), ob. cit., comentario al art. 451 realizado por Fabiana H. SCHAFFRIK, Pablo A. DE GIOVANNI y Darío E. REYNOSO, p. 1229.

25 El art. 271 establece que: “El tribunal verifica si el escrito de demanda reúne los requisitos procesales y dispone, en su caso, que se subsanen los defectos u omisiones en el plazo que señale, lapso que no puede exceder de diez (10) días. Si la parte interesada no lo hiciera así, la presentación es desestimada sin más trámite”.

26 El art. 270 dispone que: “Existe la carga de acompañar con el escrito de demanda: 1. El instrumento que acredite la representación que se invocare”.

27 VV.AA., BALBÍN, Carlos F. (director), ob. cit., comentario al art. 451, cit.

2. *Espera documentada*

El art. 451, inc. 2º, CCAyT, contempla la admisibilidad de la excepción de “*espera documentada*”, que también se encuentra receptada en la ley 11.683.

La espera es un nuevo plazo que en forma convencional o emanado de la sola voluntad del acreedor, es acordado al deudor para el cumplimiento de una obligación, sin que pueda exigirse el cumplimiento antes de su vencimiento<sup>28</sup>.

También se ha mencionado que el otorgamiento de este nuevo plazo puede surgir por imperio legal<sup>29</sup> y, asimismo, la jurisprudencia ha expresado que la simple promesa de espera no constituye un elemento suficiente para fundar esta excepción<sup>30</sup>.

En otro orden de ideas, con relación a los requisitos formales de admisibilidad de la excepción, y tal como surge expresamente del inciso en cuestión, se requiere que la espera sea documentada. Al respecto, existe jurisprudencia en el fuero que ha señalado que “[c]onstituye requisito de admisibilidad de la excepción analizada su acreditación por un documento emanado del acreedor, y que éste fehacientemente se refiera a la obligación que se pretende ejecutar (...). Para que proceda debe surgir de la documentación que en forma indubitable

---

28 CARRANZA TORRES, Luis R., ob. cit., p. 108; MANGANIELLO, Emilio O., “El juicio de ejecución fiscal; aspectos sobresalientes y la doctrina y jurisprudencia más destacadas y novedosas”, Impuestos, t. LVII-B, p. 2290, donde hace referencia al fallo de la CNCiv., Sala C, “Municipalidad de Buenos Aires c/Astilleros Argentinos Río de la Plata S.A.”, publicado en La Ley, t. 1993-A, p. 275; GRÜN, Ernesto y GUTMAN, Raúl, *Ejecuciones Fiscales*, Macchi, Buenos Aires, 1988, p. 65; VV.AA., BALBÍN, Carlos F. (director), ob. cit., comentario al art. 451 realizado por Fabiana H. SCHAFRIK, Pablo A. DE GIOVANNI y Darío E. REYNOSO, p. 1229.

29 BUSTOS BERRONDO, Horacio, *Juicio Ejecutivo*, 3ra. ed. actualizada, Librería Editora Platense, La Plata, 1981, p. 207; MELZI, Flavia Irene y PRESAS BONORA, Jorge, ob. cit., p. 2226.

30 Cfr. CNCiv., Sala C, “Municipalidad de Buenos Aires c/Astilleros Argentinos Río de la Plata S.A.”, ya citado.

el acreedor prorrogó el plazo de cumplimiento de la obligación”<sup>31</sup>.

En efecto, con relación a este requisito de admisibilidad se ha expresado que se debe acompañar el documento del que surja la voluntad del acreedor, en el que habrá de constar claramente el nuevo plazo otorgado<sup>32</sup>.

En cuanto a la oportunidad de su presentación, se ha dicho que la documentación respectiva debe acompañarse con la interposición de la defensa<sup>33</sup>. Sin embargo, se ha mencionado que se puede excusar al ejecutado de la presentación del documento si no se halla en su poder, pero, en tal supuesto, deberá solicitar las medidas para que sea agregado o exhibido al juzgado<sup>34</sup>.

Por su parte, la Corte Suprema de la Nación ha señalado que “para que se configure la excepción de espera, el documento por el cual se instrumenta la espera debe emanar del acreedor en favor del deudor y desprenderse de él -indubitablemente- que se ha otorgado un nuevo plazo para el cumplimiento de la obligación, ya sea a requerimiento del obligado, por convenio de las partes, por voluntad unilateral del ejecutante, o cuando en materia tributaria se establecen prórrogas para satisfacer las deudas fiscales a través de disposiciones legales o reglamentarias”<sup>35</sup>.

Expuesto este panorama general, cabe destacar que esta excepción, en el ámbito local, generalmente fue planteada en

---

31 Juzgado CAyT n° 8, “GCBA c/Marcelo Delucchi s/ejecución fiscal”, expte. n° 410870/0, sentencia del 19 de mayo de 2003, pronunciamiento que se encuentra firme.

32 MELZI, Flavia Irene y PRESAS BONORA, Jorge, ob. cit., p. 2226; BUSTOS BERRONDO, Horacio, ob. cit., p. 207.

33 CARRANZA TORRES, Luis R., ob. cit., p. 108.

34 MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F., ob. cit., p. 344.

35 CSJN, “Obra Social para la Actividad Docente (OSPLAD) c/Formosa”, sentencia del 21 de noviembre de 2006, *Fallos*, 329:5343.

supuestos referentes a la suscripción de planes de facilidades de pago. Al respecto, el art. 137, CF, faculta al Ministerio de Economía y Finanzas para acordar facilidades para el pago de deudas vencidas y sus intereses, con las modalidades y garantías que estime necesarias. Asimismo, esa norma establece que la facultad mencionada comprende la atribución prevista en el art. 3º, inc. 23, CF, en cuanto permite a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos acordar planes de facilidades de pago, en las condiciones que allí establece.

Cabe agregar que, a lo largo de la vida institucional de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, distintos planes de facilidades de pago para deudas de carácter tributario establecían la novación como efecto principal de la regularización<sup>36</sup>. En cambio, dicha consecuencia se ha excluido en otros planes más recientes, indicando que el acogimiento implica una “*espera*”<sup>37</sup>.

En este sentido, corresponde distinguir los casos que se presentaron en función del momento en el cual se habían suscripto los referidos planes. En los expedientes en los que el plan ha sido concedido con anterioridad a la promoción de la demanda y, claro está, incluye los conceptos reclamados en la ejecución fiscal, por aplicación de las normas correspondientes, cabría rechazar la demanda. Tampoco resulta problemático resolver las hipótesis de planes suscriptos con posterioridad a la intimación de pago, ya que no podrá invocarse ninguna excepción.

---

36 Ver, en ese sentido, los decretos n° 2112/94 (art. 15), 1294/95 (art. 12) y 2141/98 (art. 1º); y la resolución n° 303-SHyF-99. Asimismo, si se desea ampliar el tema, puede consultarse el completo trabajo de BIANCHI, María Eugenia y ALBORNOZ, Juan José, “La obligación tributaria y los planes de regularización en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, *La Ley*, Práctica Profesional 2007-54, p. 90.

37 Ver la resolución n° 2722/SHyF/2004 y las leyes 2406 (2007) y 5616 (2016). En las dos primeras normas, expresamente se aclaró que “[l]a regularización de las deudas en estado judicial no supondrá su novación sino únicamente la espera”.

## áDA Ciudad

La situación debatida, y prueba de ello son las posturas expuestas en la jurisprudencia, radica en determinar qué solución cabe adoptar cuando el plan es otorgado con posterioridad al inicio del juicio, pero antes de la intimación de pago.

Frente a estos supuestos algunos juzgados de primera instancia han hecho lugar a la excepción opuesta. Así, se ha destacado que “la deuda reclamada, que es objeto de la presente ejecución, ha sido refinanciada mediante la suscripción de un plan de facilidades de pago (...), ello denota fehacientemente que la actora (parte acreedora) ha concedido un nuevo plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria que pesa sobre la aquí demandada, por medio de un convenio documentado del cual surge de manera inequívoca la clara exteriorización de la voluntad del acreedor de prorrogar el plazo a efectos de que la ejecutada dé cumplimiento a su obligación en los términos antes aludidos. Sentado ello, y atento a que la posiciones comprendidas en el certificado de deuda obrante a fs. 2, se encuentran alcanzadas por el plan antes referido, sólo cabe concluir que la defensa intentada tendrá favorable acogida”<sup>38</sup>.

En igual sentido, se ha dicho que esta excepción resulta procedente cuando: a) existe un plan de facilidades de pago, que el demandado viene cumpliendo regularmente, y b) acompaña la documental correspondiente que exterioriza la voluntad del acreedor, mediante un convenio documentado vigente; es decir, que no está caduco<sup>39</sup>.

Asimismo, en un caso en el que se suscribió un plan en el marco de la resolución n° 303/SHyF/1999 -que, vale acla-

---

38 Juzgado CAyT n° 5, “GCBA c/Business y Services S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 317342/0, sentencia del 9 de septiembre de 2003, pronunciamiento que se encuentra firme.

39 VV.AA., BALBÍN, Carlos F. (director), ob. cit., comentario al art. 451, cit., p. 1229, quienes incluso agregan que, si el contribuyente se acoge al plan de facilidades de pago después de iniciada la demanda y antes de que se corra traslado de ella, las costas estarán a cargo de la actora, pues podría haber desistido del proceso, una vez anunciada de esta situación.

## [áDA Ciudad

rar, implicaba novación- con posterioridad al inicio de la demanda pero antes de la intimación de pago, se admitió la excepción de espera y se agregó que “la deuda se considera extinguida por novación, con lo cual, para la hipótesis de incumplimiento por parte del ejecutado, la actora podrá -eventualmente- iniciar la ejecución por el saldo impago del plan caduco” <sup>40</sup>. Por otro lado, y en cuanto al agravio vinculado con las costas, se dijo que “[s]in perjuicio de que se confirma la sentencia de grado, no es menos cierto que al inicio de la presente ejecución la demandada se encontraba en mora y la actora, por lo tanto, estaba legitimada para entablar la acción. En tales condiciones corresponde imponer las costas en el orden causado”.

En cuanto al trámite que debe darse a las ejecuciones fiscales en las que se ha suscripto un plan de facilidades de pago, la Sala I de la Cámara consideró que “[e]l art. 24, decreto n° 2076/01 -reglamentario de la ley n° 671 <sup>41</sup>- dispone que el acogimiento válido al plan de facilidades previsto en la ley antes citada, produce la paralización de los juicios de ejecución fiscal seguidos contra el contribuyente, hasta la cancelación total de la deuda. Asimismo, (...) establece que el acogimiento implica el reconocimiento de la pretensión del fisco por el ejecutado, encontrándose facultada la administración para solicitar el dictado de la sentencia sin más trámite, cuya ejecución queda supeditada al total cumplimiento del plan de facilidades solicitado”. Luego, verificado el acogimiento y la vigencia del plan, se agregó que “[l]a lectura del régimen citado permite concluir que la defensa

---

40 Cáb. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Hadid, Rafael Eduardo s/ejecución fiscal”, expte. n° 167890/0, sentencia del 12 de junio de 2007.

41 Respecto de los alcances de la ley 671, puede consultarse WURCEL, Alberto, “Régimen de presentación espontánea y de regularización de obligaciones exteriorizadas e impagas en la Ciudad de Buenos Aires”, Impuestos, t. 2002-A, p. 230 y ss.

planteada por el ejecutado resulta improcedente, por lo que la magistrada de grado debió mandar seguir adelante con la ejecución, dejando supeditada la ejecución de ésta al cumplimiento del plan de facilidades”<sup>42</sup>.

Como puede apreciarse, entonces, existen dos claras posturas. Cuando un plan fue suscripto luego de iniciado el juicio y el mandatario, en lugar de poner en conocimiento del tribunal esa circunstancia, intima de pago al demandado, algunos juzgados de primera instancia hacen lugar a la excepción.

Por su parte, la Cámara local resuelve cada caso en concreto de acuerdo con las normas que regulan el plan involucrado, disposiciones que generalmente importan el allanamiento del contribuyente a la pretensión fiscal y autorizan el dictado de una sentencia condicional, supeditada al cumplimiento de las obligaciones asumidas por el suscriptor<sup>43</sup>.

En definitiva, deben examinarse los términos que establece el respectivo plan de facilidades y, si admite la posibilidad de regularizar la deuda con posterioridad al inicio de la ejecución, determinar cuáles son las consecuencias que establece para dicho supuesto.

Dejando a salvo esta distinción, se hizo lugar a la excepción que tratamos, cuando el plan de facilidades se suscribió el mismo día del inicio de la demanda<sup>44</sup>.

---

42 Cáb. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Publicar Propaganda s/ejecución fiscal”, expte. n° 61742/0, sentencia del 26 de agosto de 2003. En sentido análogo, al confirmar la decisión de primera instancia que había dictado sentencia, supeditando su ejecución al cumplimiento del plan, se expidió la Sala II (ver “GCBA c/Irizar José Manuel s/ejecución fiscal”, expte. n° 97735/0, sentencia del 3 de abril de 2003).

43 Ver, a título de ejemplo, los arts. 11 y 12 de la resolución n° 469/AGIP/2016.

44 Juzgado CAyT n° 22, “GCBA c/Serclin S.R.L. s/ejecución fiscal”, sentencia del 26 de mayo de 2014, expte. n° B61177-2013/0, pronunciamiento que se encuentra firme.

## [áDA Ciudad

Para concluir, sólo resta señalar que, con respecto a esta excepción, se ha reconocido la posibilidad de que sea parcial <sup>45</sup>. No obstante ello, cabe aclarar que la ley 2406 -que estableció un plan de facilidades de pago para deudas devengadas con anterioridad al 1° de enero de 2007- dispuso que el acogimiento debía ser total, razón por la cual se rechazó una defensa en la que se invocó haber acogido el 54% de la deuda <sup>46</sup>.

### 3. *Litispendencia*

La litispendencia es una excepción, que si bien no se encuentra contemplada en la ley 11.683 ha sido admitida tanto por la doctrina <sup>47</sup>, como por la jurisprudencia. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que la ley nacional de procedimiento tributario: “legisla, enumerándolas taxativamente, excepciones substanciales, pero no incluye las puramente procesales, como es el caso de la excepción de litispendencia, circunstancia que no obsta a su introducción en toda clase de juicios, incluso ejecuciones fiscales toda vez que las mismas, por hacer a la irregularidad del proceso, deben tenerse por admisibles, figuren o no legisladas como tales. Ello así porque su objeto principal -proveer a la regular constitución inicial de proceso- se impone al juzgador a mérito del interés u orden público comprometido en dicha regular constitución” (*sic*) <sup>48</sup>.

---

45 GRÜN, Ernesto y GUTMAN, Raúl, ob. cit., p. 66 y sus citas jurisprudenciales.

46 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Vía Bariloche S.R.L. s/ejecución fiscal”, expte. n° 857113/0, sentencia del 16 de diciembre de 2010.

47 Conf. DÍAZ SIEIRO, Horacio D.; VELJANOVICH, Rodolfo D.; y BERGROTH, Leonardo, *Procedimiento Tributario*, Macchi, Buenos Aires, 1993, p. 535; GRAMAJO, Ethel Eleonora, “Ejecución fiscal: las excepciones de pago, inhabilidad de título y litispendencia en la jurisprudencia”, *Derecho Fiscal*, t. XXXIII, p. 406.

48 CSJN, “Steverlynck, Julio A. c/Gobierno Nacional”, sentencia del 24 de mayo de 1974, *Fallos*, 288:416. Más recientemente -con cita del pre-

Sin embargo, esto no es lo que acontece en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, ya que el art. 451, inc. 3º, CCAyT, prevé entre las excepciones admisibles la de “litispendencia, en otro tribunal competente”.

En cuanto al fundamento de esta excepción se ha señalado que consiste en evitar que se produzca el planteamiento de una misma discusión ante jueces distintos<sup>49</sup> y que, eventualmente, se llegue al dictado de sentencias contradictorias<sup>50</sup>.

Para que sea procedente esta defensa es necesario que coexistan dos procesos que posean una triple identidad -entre los sujetos, el objeto y la causa-, es decir, que se trate de juicios en los que se reclame “por el mismo actor y al mismo demandado, la misma pretensión, con idéntico título causa fuente”<sup>51</sup>. Es la denominada litispendencia por identidad<sup>52</sup>.

---

cedente anterior- se sostuvo que “el art. 92 de la ley de rito fiscal legisla únicamente sobre excepciones sustanciales y no incluye las puramente procesales, sin que obste a su introducción en las ejecuciones fiscales ya que, por vincularse a la regular constitución inicial del proceso, deben tenerse por admisibles” (CSJN, “AFIP-DGI c/Nicolini, Santiago A.”, decisión del 12 de diciembre de 2002, *Fallos*, 325:3382; criterio reiterado en “Municipalidad de Santiago de Liniers c/Irizar, José M.”, pronunciamiento del 19 de octubre de 2004, *Fallos*, 327:4474).

49 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Federico Calzetta e Hijos S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 127309/0, sentencia del 11 de marzo de 2004.

50 FALCÓN, Enrique M., *Procesos de Ejecución*, t. I, “Juicio Ejecutivo”, Vol. A, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1998, p. 303.

51 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Federico Calzetta e Hijos S.A”, ya citado.

52 Ello, a diferencia de la denominada litispendencia por conexidad, que se presenta en los supuestos en los que no se registra esa triple identidad, pero los juicios se encuentran relacionados de tal forma -por poseer elementos comunes o interdependientes- que la sentencia a dictarse en uno de ellos puede hacer cosa juzgada en el otro. Cfr. FALCÓN, Enrique M., ob. cit., pp. 302/3.

Cabe aclarar que no puede admitirse la excepción de litispendencia, en el marco de una ejecución fiscal, con sustento en que se encuentra en trámite un proceso de conocimiento en el que se discute la causa de la obligación que se pretende ejecutar. Al respecto, la Cámara del fuero ha señalado que: “no puede válidamente fundarse en el presente juicio ejecutivo la litispendencia en la existencia de un proceso de conocimiento promovido por el deudor, pues ello importaría dejar librado al arbitrio de éste la pretensión ejecutiva”<sup>53</sup>. En otra causa, se sostuvo que “no cabe aceptar la posibilidad de litispendencia fundada en la existencia de otro juicio ordinario, porque podría éste constituir el medio de que el deudor enervara el título, anticipándose a promoverlo con cualquier pretexto para enervar la acción ejecutiva” y que “la acción ordinaria promovida antes o después del juicio ejecutivo, en principio, no puede paralizar la ejecución, pues de admitírsele sería fácil para el obligado frustrar cualquier acción ejecutiva”<sup>54</sup>. Es decir, a pesar de haberse iniciado un juicio ordinario para impugnar la determinación de oficio del impuesto cuyo cobro se reclama en la ejecución fiscal, debe rechazarse la excepción de litispendencia, pues no puede fundarse en la existencia de un litigio tramitado por la vía ordinaria, aunque se trate de las mismas partes y de cuestiones vinculadas, de modo que dicha defensa sólo puede basarse en la existencia de otro proceso de tal carácter<sup>55</sup>.

---

53 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Hipódromo Argentino de Palermo S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 120188/0, sentencia del 21 de mayo 2004.

54 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Ferrocarriles Metropolitanos S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 200038/0, sentencia del 20 de octubre de 2005.

55 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Mediterranéé Argentina S.R.L. s/ejecución fiscal”, expte. n° 302094/0, sentencia del 19 de septiembre de 2002. Sin perjuicio de ello, cabe destacar que las tres Salas de la Cámara han admitido la conexidad del juicio ordinario con el proceso

En igual sentido, la doctrina ha expresado que es improcedente la excepción de litispendencia opuesta en el proceso ejecutivo, cuando el restante proceso es de conocimiento, ya que la diversidad de objeto que motiva la promoción de ambos juicios implica que no cabe la posibilidad de que recaigan en ellos pronunciamientos contradictorios. Ello en atención a que la sentencia que se dicte en la ejecución fiscal, en principio <sup>56</sup>, no hace cosa juzgada material en el proceso ordinario <sup>57</sup>.

Asimismo, para que resulte procedente la defensa, se exige que ambos juicios se encuentren en trámite en forma simultánea. Es decir, no se cumple esa condición si uno de los juicios ya ha terminado definitivamente, sea porque se dictó una sentencia firme, porque medió desistimiento del actor, o por haberse decretado la perención de instancia <sup>58</sup>. Un ejemplo de este último supuesto podemos encontrarlo en la jurisprudencia del fuero Contencioso Administrativo y Tributario, en el que la Cámara revocó la sentencia de primera instancia, que había hecho lugar a la excepción de litispendencia, luego de corroborar que uno de los expedientes había finalizado al de-

---

de ejecución fiscal, remitiendo las actuaciones al tribunal que previno (ver, entre muchos otros, Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Rutamar S.R.L. s/ejecución fiscal”, expte. n° 955389/0, sentencia del 26 de abril de 2012; Sala II, “GCBA c/Cingolani, Silvana Andrea s/ ejecución fiscal”, expte. n° 1051883/0, pronunciamiento del 4 de octubre de 2012; y Sala III, “GCBA c/A.C.P. Industria Corrugadora S.R.L. s/ejecución fiscal”, expte. n° 1069039, decisión del 11 de noviembre de 2013).

56 Por ejemplo, estimamos que, si se admite la excepción de prescripción en el marco de la ejecución fiscal, dicha decisión haría cosa juzgada respecto del proceso ordinario de impugnación del acto determinativo de oficio.

57 FALCÓN, Enrique M., ob. cit., p. 303; BUSTOS BERRONDO, Horacio, ob. cit., p. 157. Esta doctrina ha sido receptada por la Sala II en el fallo “GCBA c/Hipódromo de Palermo”, antes citado.

58 BUSTOS BERRONDO, Horacio, ob. cit., p. 158.

clararse la caducidad de la instancia <sup>59</sup>. En efecto, el requisito esencial de la litispendencia es justamente la pendencia de la causa, de modo tal que debe haberse notificado la demanda por lo menos y no debe haberse dictado sentencia, o haberse extinguido por uno de los medios anormales de terminar el proceso o a través de una excepción de nulidad <sup>60</sup>.

Resulta evidente que a pesar de la literalidad del art. 451, inc. 3º, CCAyT, en cuanto se refiere a “*otro tribunal competente*” la excepción también resultaría procedente en el supuesto de que los juicios tramitaran ante un mismo juzgado.

Con respecto a sus efectos, en caso de admitirse la defensa <sup>61</sup> de litispendencia por identidad, corresponderá archivar las actuaciones que se hubieran iniciado con posterioridad. Por último, cabe aclarar que la excepción no es procedente si el demandado funda su pretensión en la existencia de un recurso administrativo pendiente de resolución <sup>62</sup>. En el mismo sentido, se señaló que, si el planteo no ha sido fundado en la existencia de otro juicio, sino en la tramitación de un procedimiento administrativo que, al momento de iniciarse la ejecución, se encontraba pendiente de resolución definitiva, debe

---

59 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Federico Calzetta e Hijos S.A.”, ya citado.

60 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Cichelli José s/ ejecución fiscal”, expte. n° 84305/0, sentencia del 11 de septiembre de 2002.

61 Sin perjuicio de que nos referimos a la litispendencia como “defensa”, no puede dejar de mencionarse que se ha reconocido expresamente la posibilidad de declararla de oficio, a partir de lo dispuesto en los arts. 282, último párrafo, y 449, CCAyT (cfr. Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Ballan S.A s/ejecución fiscal”, expte. n° 126745/0, sentencia del 13 de mayo de 2003).

62 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Harrods (Buenos Aires) Limited S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 304712/0, sentencia del 28 de junio de 2002, en el que se sostuvo que: “la ejecutada pretende que la excepción en cuestión se aplique ante la supuesta existencia de un expediente en trámite en sede administrativa, lo cual, conforme a los requisitos de admisibilidad (...), resulta absolutamente improcedente”.

rechazarse la excepción de litispendencia, pues no se da la posibilidad del dictado de sentencias contradictorias que tal excepción procura evitar <sup>63</sup>.

#### 4. Falta de legitimación pasiva

El art. 451, inc. 4º, CCAyT, prevé dentro de las excepciones admisibles la “[f]alta de legitimación pasiva en el/la ejecutado/a para obrar”.

Como primera aproximación, puede señalarse que la “carencia de legitimación sustancial se configura cuando una de las partes no es titular de la relación jurídica sustancial en que se sustenta la pretensión, con prescindencia de que ésta tenga o no fundamento” <sup>64</sup>.

Expuesto ello, corresponde destacar que la falta de legitimación pasiva para obrar se configura cuando no media coincidencia entre la persona obligada al pago de la deuda tributaria y el sujeto pasivo de la pretensión ejecutiva.

La jurisprudencia local se ha expedido respecto de esta excepción en numerosos precedentes. Entre los supuestos más conflictivos se encuentran los juicios en los que se reclaman deudas en concepto de gravámenes de patentes sobre vehículos y los tributos que recaen sobre los inmuebles radicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires <sup>65</sup>.

Como aproximación general, corresponde señalar que, a efectos de examinar su procedencia, resulta imprescindible determinar cómo se encuentra definido el aspecto subjetivo del tributo reclamado.

Por otra parte, también es necesario recordar las distintas reglas que establece el Código Fiscal en materia de solidari-

---

63 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/La Greca Ana Silvia s/ejecución fiscal”, expte. n° 148526/0, sentencia del 4 de mayo de 2007.

64 CSJN, “Ruiz, Mirtha E. y otro c/Provincia de Buenos Aires”, sentencia del 7 de noviembre de 1989, *Fallos*, 312:2138.

65 Código Fiscal, Título III.

dad. En ese sentido, el art. 13 dispone que “En aquellos tributos que toman en cuenta para la determinación del hecho imponible el dominio, posesión u otro derecho real sobre inmuebles o muebles registrables, cada condómino, coposeedor, etc., responde solidariamente por toda la deuda determinada con relación al bien en su conjunto. Además responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables: 1. Los titulares de dominio de bienes inmuebles o muebles registrables por deudas de sus antecesores si la transferencia de dominio se efectivizase sin la previa obtención de una constancia de estado de deuda y sin la cancelación de las obligaciones que de ella resulten como impagas o cuando hubieren asumido expresamente la deuda conforme lo dispuesto en el artículo 5° de la Ley Nacional N° 22.427 para los inmuebles”. En ese contexto, cabe recordar que uno de los principales efectos de la solidaridad es que la obligación puede ser exigida, total o parcialmente, a cualquiera de los deudores, a elección del sujeto activo (art. 16, inc. 1°, CF) <sup>66</sup>.

Sin perjuicio de alguna postura jurisprudencial en sentido contrario, destacamos que la obligación tributaria es de carácter personal, no es *propter rem* <sup>67</sup>.

Por último, cabe agregar que se consideró que la legitimación es un presupuesto procesal, de modo que se debe tener certeza al respecto. En este sentido, se sostuvo que la verifica-

---

66 En virtud de la solidaridad mencionada, se ha señalado que “es potestad de la Administración elegir el codeudor contra el cual habrá de dirigir su acción (...), sin que pueda el apelante forzar a la actora a litigar contra quien no tiene interés en traer a juicio en el marco de la ejecución” (cfr. Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Bunge Guerrico Enrique s/ejecución fiscal”, expte. n° 155042, sentencia del 7 de agosto de 2003).

67 Ver, entre otros autores, JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, edición nueva actualizada, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, pp. 168 a 174; y en igual sentido, Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Felici, Nicolás s/ejecución fiscal”, expte. n° 192750/0, sentencia del 30 de septiembre de 2004, voto del juez CORTI.

ción de la concurrencia de los presupuestos procesales es un deber de cualquier órgano jurisdiccional, y no depende de la autonomía de las partes, razón por la cual, si las constancias del expediente permiten dudar de la legitimación pasiva del ejecutado, el tribunal no debe llevar adelante la ejecución <sup>68</sup>.

### *a) Los supuestos referidos al gravamen de patentes sobre vehículos en general*

En primer término, examinaremos los diferentes casos que se originaron por las deudas devengadas en concepto de “patentes”. Para comprender estos casos es necesario recordar que, según el art. 365, CF, son sujetos obligados al pago del tributo los “titulares de dominio, inscriptos en ese carácter en el Registro de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios, así como los poseedores a título de dueño son sujetos pasivos del gravamen”.

En un extremo se advierten situaciones que no han generado controversias, ya que no presentan mayores dudas. En este sentido, pueden mencionarse los casos en que los contribuyentes invocaban la defensa en examen con sustento en la suscripción de un boleto de compraventa. Al respecto, se sostuvo que el mero hecho de haberse suscripto un boleto de compraventa, en donde las partes habrían acordado que el comprador cargara con el pago del tributo adeudado, era insuficiente para la procedencia de la excepción, ya que el demandado era el sujeto pasivo del gravamen y el mencionado convenio no resultaba oponible al Fisco en atención al efecto relativo de los contratos <sup>69</sup>.

---

68 TSJ, “Papaeconou, Jorge s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘GCBA c/Papaeconou, Jorge s/ejecución fiscal’”, expte. n° 7732/2010, decisión del 17 de agosto de 2011, voto de la jueza RUIZ.

69 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Servian, Eduardo Miguel s/ejecución fiscal”, sentencia del 2 de octubre de 2001. Cabe destacar que, en sentido concordante, el art. 2°, dec. n° 2033/03 -reglamentario del Código Fiscal- establece que: “Los convenios sobre las cargas de los impuestos no eximen a los contribuyentes, agentes de retención y demás

En igual sentido, se rechazaron las excepciones opuestas que se fundaban en la suscripción de un convenio de responsabilidad civil, ya que su certificación “sólo podría eximir de responder civilmente por los daños ocasionados por el automotor (art. 27, dec. ley 6582/58) pero, tal como se desprende de las normas transcriptas, el sujeto obligado al pago del gravamen es el titular de dominio y no el responsable civil”<sup>70</sup>. En efecto, los documentos privados como el recibo de venta y el certificado de responsabilidad no alcanzan para eximir del pago del tributo, si el demandado continúa siendo el titular registral<sup>71</sup>. Idéntica solución se ha dado respecto de los contratos de *leasing* en los que se había pactado que los tributos quedaban a cargo del tomador, con sustento en que dicho contrato no reviste el carácter de una transferencia de dominio hasta tanto se inscriba en el Registro de la Propiedad Automotor<sup>72</sup>.

Cabe señalar que, durante mucho tiempo, tampoco resultaba procedente la excepción cuando se había realizado la denuncia de venta ante el Registro de Propiedad del Automotor, pero, al igual que en el caso anterior, el demandado seguía revistiendo el carácter de titular de dominio<sup>73</sup>. Esta situación

---

responsables de las obligaciones que les imponen las normas impositivas, ni acuerdan facultad a terceros para gestionar ante la Dirección General de Rentas, en nombre de los titulares de los derechos, la exoneración o devolución de impuestos”.

70 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Sanguino, Oscar Jorge s/ejecución fiscal”, sentencia del 5 de febrero de 2002.

71 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/De Giacomo Hermanos S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 25151/0, sentencia del 18 de julio de 2003.

72 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/A y L S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 108951/0, sentencia del 11 de marzo de 2004.

73 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Sneideroff, Carlos Hugo s/ejecución fiscal”, expte. n° 47219/0, sentencia del 2 de septiembre de 2002; y Sala II, “GCBA c/Debarbieri, Ricardo Ángel s/ejecución fiscal”, sentencia del 16 de agosto de 2001. Cabe acotar que, en muchos de estos

se modificó sustancialmente con el dictado de la ley 25.232, que dispuso que los registros seccionales notificarán a las distintas reparticiones oficiales la denuncia de la tradición del automotor, a fin de que procedan a la sustitución del sujeto obligado al pago del tributo desde la fecha de la denuncia, desligando a partir de ese momento al titular transmitente<sup>74</sup>. Como consecuencia de la reforma mencionada<sup>75</sup>, se modificó el Código Fiscal despejando todo tipo de dudas al establecer que

---

casos, los demandados solicitaban la citación de las personas que poseían los automotores, petición que fue denegada por la improcedencia de ese planteo en el marco de las ejecuciones fiscales (cfr. Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Monkobodzky, Rubin s/ejecución fiscal”, expte. n° 57698/0, sentencia del 12 de octubre de 2001; y Sala I, “GCBA c/Bunge Guerrico, Enrique s/ejecución fiscal”, expte n° 155042/1, sentencia del 7 de agosto de 2003). Por otra parte, si bien los poseedores a título de dueño revisten el carácter de sujetos pasivos del impuesto junto con los titulares registrales, uno de los efectos de la solidaridad es que la obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores, a elección del sujeto activo (cfr. arts. 349 y 16, inc. 1º, respectivamente, CF). Algunas críticas respecto del sistema vigente con anterioridad al dictado de la ley 25.232 pueden consultarse en BISSONE, María del Carmen, “Cuando la ética esta ausente. El caso de las ejecuciones por el impuesto de patentes”, Impuestos, t. LVII-B, p. 2375 y ss.

74 No obstante lo expuesto, algunos tribunales de primera instancia hacían lugar a la excepción examinada en los supuestos en que se acreditaba la denuncia de venta, incluso si ella se había efectuado antes de la vigencia de las reformas introducidas por la ley 25.232. Ver, a modo de ejemplo, Juzgado CAyT n° 5, “GCBA c/Nidera Arg S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 57363/0, sentencia del 3 de septiembre de 2003. Asimismo, parte de la doctrina sostenía, antes de la reforma legal, que el titular registral de un automotor que lo ha vendido y ha efectuado la correspondiente denuncia de venta, sin lograr que el adquirente efectivice la inscripción a su nombre, debe estar exceptuado de toda obligación tributaria que recaiga sobre el vehículo (cfr. CAYO, Raúl Ernesto, “¿Cabe responsabilidad tributaria al titular registral de un automotor que hizo denuncia de venta ante el registro?”, La Ley Córdoba, t. 1992, p. 126).

75 Cabe aclarar que el Máximo Tribunal federal de nuestro país declaró la inconstitucionalidad de la ley 25.232 con sustento en que vulnera la autonomía impositiva de las provincias. Ver CSJN, “Provincia de

la denuncia de venta formulada por el titular dominial ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor lo exime de su responsabilidad tributaria (cfr. art. 366, CF) <sup>76</sup>.

Finalmente, no parece compleja la situación en los casos en los que el demandado ha efectuado la transferencia del dominio en el mencionado registro, ya que, respecto de los períodos devengados con posterioridad a esa circunstancia, no es el sujeto pasivo del tributo <sup>77</sup>. En efecto, se señaló que “a partir de la transferencia del vehículo ante el Registro de la Propiedad Automotor, el demandado deja de revestir el carácter de titular inscripto del rodado y, por lo tanto, no resulta responsable del pago del gravamen de Patentes sobre Vehículos en General” <sup>78</sup>.

Sin embargo, las dudas podrían presentarse con relación a la imposición de las costas si, a pesar de haber efectuado la mencionada transferencia, no obtuvo la “baja fiscal” ante la Dirección General de Rentas <sup>79</sup>. Aun en estos casos, la jurisdicción

---

Entre Ríos c/Estado Nacional”, sentencia del 10 de junio de 2008, *Fallos*, 331:1412.

76 “La denuncia de venta formulada por el titular dominial ante el Registro Seccional de la Dirección Nacional del Registro Nacional de la Propiedad Automotor y Créditos Prendarios por sí sola, lo exime de su responsabilidad tributaria, cuando consigne los datos que individualicen al adquirente del vehículo y la fecha y lugar en que formalizó la compra-venta del bien registrable”.

77 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Gorbea, Laura Mabel s/ejecución fiscal”, expte. n° 14960/0, sentencia del 1° de julio de 2002; Sala II, “GCBA c/Expreso Alberino S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 105391/0, sentencia del 21 de mayo de 2004.

78 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Gorbea, Laura”, antes citada; “GCBA c/Minue, Emilio Romeo s/ejecución fiscal”, expte. n° 87852/0, resolución del 25 de febrero de 2004; y “GCBA c/Vila Moret, Jorge Iván s/ejecución fiscal”, expte. n° 227487/0, pronunciamiento del 18 de octubre de 2004.

79 Cfr. arts. 94, inc. 3°, y 349, CF.

prudencia sostuvo que correspondía imponer las costas a la actora vencida <sup>80</sup>.

Por el contrario si la falta de legitimación pasiva se funda en el robo o hurto del automotor y ese hecho se encuentra debidamente acreditado, corresponde hacer lugar a la excepción <sup>81</sup>, pero, si se omitió cumplir con el deber formal de comunicar el cese del hecho imponible a la Dirección General de Rentas, las costas se imponen en el orden causado <sup>82</sup>.

Asimismo, se ha sostenido que “la *causa impositionis* en un gravamen a la radicación de vehículos, extremo económico sustantivo que da razón de ser al tributo, desaparece desde el momento en que resulte posible demostrar la privación definitiva de la disposición del mismo para su dueño como consecuencia de la sustracción sufrida, con lo cual las restantes formalidades de requerir su baja en el Registro Nacional de la

---

80 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Gasmie, Hugo Mario s/ejecución fiscal”, sentencia del 25 de abril de 2002.

81 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Martínez, Élide Olga s/ejecución fiscal”, expte. n° 1023216/0, sentencia del 14 de junio de 2016. En dicho precedente se dijo que “encontrándose acreditado el robo del vehículo merced a la constancia de denuncia policial adjuntada en autos, cabe inferir que, desde el momento en que se produjo el robo, no se verifica el hecho imponible que dio lugar al presente reclamo. Si bien no se desconoce que el Código Fiscal local dispone que el contribuyente debe comunicar a la AGIP todo tipo de modificación que pueda alterar o suprimir la relación tributaria [...] la falta de cumplimiento oportuno de esta obligación formal -en el caso la denuncia de robo fue inscripta en el Registro de la Propiedad Automotor el 08/08/2012- no puede conducir a desvirtuar la naturaleza del impuesto y a cobrarlo aun cuando el objeto sobre el cual recae ha sido robado”. Asimismo, se agregó que “pretender cobrarle al contribuyente un impuesto sobre un vehículo que no ha podido utilizar por haber sido víctima de un ilícito, constituye una situación inequitativa y, además, implicaría gravar una capacidad contributiva inexistente, amén de controvertir los diferentes aspectos que conforman el hecho imponible”.

82 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Cámpora, Rodolfo E. s/ejecución fiscal”, expte. n° 21781/0, sentencia del 30 de diciembre de 2003; y Sala I, “GCBA c/Rodríguez Romano, José Luis s/ejecución fiscal”, expte. n° 157227/0, pronunciamiento del 7 de diciembre de 2004.

Propiedad Automotor y/o en la Dirección General de Rentas, pasan a revestir una gravitación secundaria, frente a la verdad jurídica objetiva de que el rodado se ha perdido irremisiblemente para su propietario”<sup>83</sup>.

*b) Los planteos relacionados con las contribuciones inmobiliarias*

En las contribuciones inmobiliarias también sería procedente esta defensa si se pretende ejecutar a una persona por una deuda correspondiente a una partida que no es la del inmueble de su propiedad.

Más allá de la regla de solidaridad, según la cual los titulares de dominio responden por las deudas de sus antecesores, cabe señalar que en los supuestos de inmuebles adquiridos en subasta pública, la jurisprudencia local receptó la doctrina plenaria de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil<sup>84</sup>, y dispuso que no corresponde que el adquirente en subasta judicial afronte las deudas que registra el inmueble por impuestos, tasas y contribuciones devengados antes de la toma de posesión. En consecuencia, se admitió la excepción de falta de legitimación pasiva cuando pretende ejecutarse al adquirente en subasta pública por deudas que se devengaron con anterioridad a que tuviera la posesión del respectivo bien<sup>85</sup>.

Por otro lado, en un caso de *leasing* inmobiliario, se hizo lugar a la defensa al considerarse que el ejecutado -tenedor del

---

83 TSJ, “Luqui de Luján, Mercedes María s/queja por apelación denegada s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. n° 11163/14, sentencia del 7 de mayo de 2015, voto del juez CASÁS.

84 CNCiv, en pleno, “Servicios Eficientes S.A. c/Yabra, Roberto J.”, plenario del 18 de febrero de 1999, Jurisprudencia Argentina, 1999-II-457.

85 Juzgado CAyT n° 12, “GCBA c/Biltmore S.A. s/ej. fisc.”, expte. n° 602874/0, sentencia del 6 de septiembre de 2005, pronunciamiento que se encuentra firme. En el mismo sentido, ver Juzgado CAyT n° 3, “GCBA c/Prieto y Asociados S.R.L. s/ejecución fiscal”, expte. n° 80566/0, sentencia del 11 de diciembre de 2003, que se encuentra firme.

inmueble- no es el sujeto obligado al pago, más allá de que en el contrato se haya comprometido a hacerse cargo del tributo, ya que esa convención no es oponible al Fisco <sup>86</sup>.

### *c) Los casos vinculados con otros tributos o situaciones*

Por cuestiones de espacio, no nos detendremos a detallar otros supuestos, pero existen precedentes en los que se ha hecho lugar a esta excepción en los casos de las contribuciones por publicidad, cuando se había dado la “baja del cartel” o si se reclamaba una deuda correspondiente a otro anuncio. Con relación a este tributo, se registran precedentes de la Cámara en los que se ha admitido la excepción de falta de legitimación pasiva <sup>87</sup>.

Por otra parte, existen causas en las que se admitió esta defensa con sustento en que se encontraba acreditado que se pretendía ejecutar a un homónimo del deudor <sup>88</sup>.

Asimismo, se han registrado precedentes en los que se ha admitido esta excepción por no ser el demandado el firmante del plan de facilidades de pago por cuya caducidad se pretendía ejecutarlo <sup>89</sup>, o bien por la imposibilidad de tener por acreditado el acogimiento al plan de facilidades a fin de otorgarle efectos con relación a quien lo había suscripto <sup>90</sup>.

---

86 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Pinturerías Rex S.R.L. s/ejecución fiscal”, expte. n° 639033/0, sentencia del 1° de septiembre de 2009.

87 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Promociones Publicitarias Sociedad de Hecho s/ejecución fiscal”, expte. n° 724188/0, sentencia del 8 de septiembre de 2011.

88 Juzgado CAyT n° 13, “GCBA c/Raquel Sued s/ ej. fisc.”, expte. n° 922601/0, sentencia del 27 de marzo de 2014.

89 Ver, a título de ejemplo, Juzgado CAyT n° 13, “GCBA c/Nicora Miguel Ángel s/ ej. fisc.”, expte. n° 900447/0, sentencia del 28 de mayo de 2014.

90 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Enza S.R.L. s/ ejecución fiscal”, expte. n° 90590/0, sentencia del 3 de diciembre de 2004.

## [áDA Ciudad

### *5. El pago y las otras formas de extinción de la obligación documentadas*

El art. 451, inc. 5º, CCAyT, contempla la excepción de “[p]ago, total o parcial, o cualquier otro modo de extinción de las obligaciones, documentado mediante constancia expedida por la autoridad administrativa o entidad pública o privada autorizada a percibir el tributo en su nombre, o cuando se haya expedido, por autoridad competente, una certificación de inexistencia de deuda que comprenda el período reclamado”.

#### *a) La excepción de pago*

La defensa que se examina requiere la presentación de un documento de pago emanado del acreedor o de su legítimo representante, o bien que dicho pago constituya una constancia fehaciente y vinculante respecto de la cancelación de la deuda. En el instrumento que se acompaña como base de la excepción debe existir una clara e inequívoca imputación al crédito reclamado, debiendo tal documentación ser auto-suficiente para acreditar la defensa, sin que resulte menester realizar investigaciones adicionales. Asimismo, para que la defensa en cuestión prospere es necesario que el ejecutado acompañe junto con el escrito de oposición de excepciones las pertinentes boletas de las que surja la cancelación de la deuda <sup>91</sup>.

Esta doctrina guarda coherencia con el criterio de la Corte Suprema de Justicia en cuanto ha sostenido que para que proceda la excepción de pago resulta indispensable que los documentos que lo acreditan, además de emanar del acreedor o de la persona habilitada al efecto, determinen en forma clara y concreta que la imputación que

---

91 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Valente, José s/ ejecución fiscal”, expte. n° 212902/0, sentencia del 15 de julio de 2003; y “GCBA c/Umbra S.A. s/ejecución fiscal”, expte. B68195/0, decisión del 16 de febrero de 2017.

## ñDA Ciudad

en ellos se asienta se relaciona con la deuda a la cual se los opone <sup>92</sup>.

En consecuencia, el contribuyente debe acompañar junto con su presentación los respectivos comprobantes de pago de la deuda reclamada. Al correrse el traslado que ordena la ley procesal (cfr. art. 453, CCAyT <sup>93</sup>), es posible que el apoderado de la parte actora se allane a la pretensión del demandado, o bien que no desconozca la autenticidad de los documentos aportados por el ejecutado. Consideramos que en cualquiera de estas circunstancias el juez debe dictar sentencia acogiendo la excepción opuesta por el demandado y, por ende, rechazar la ejecución.

Sin embargo, la experiencia recogida a lo largo de estos años demuestra que los apoderados del Gobierno local en reiteradas oportunidades y “por imperativo procesal”, desconocen la autenticidad de los sellos que llevan insertos los comprobantes de pago adjuntados por el demandado a efectos de fundar su pretensión y, en consecuencia, solicitan el libramiento de oficios a las respectivas entidades bancarias. Cabe examinar, entonces, cuál es el curso de acción que han seguido los tribunales ante estas situaciones. Una primera postura considera que no corresponde abrir la causa a prueba, ya que es suficiente para hacer lugar a la excepción el hecho de que el contribuyente haya acompañado los respectivos comprobantes de pago sellados por la entidad bancaria. En tal sentido, se ha expresado que: “es de público y notorio la validez de su pago que hace presumir una boleta municipal sellada por el ente receptor del mismo, como las que nos ocupan;

---

92 CSJN, “Obra Social para la Actividad Docente (OSPLAD) c/Misiones, Provincia de s/ejecución fiscal”, sentencia del 14 de junio de 2001, *Fallos*, 324:1965. Ver, en sentido análogo, *Fallos*, 327:848; y 329:3884.

93 Este artículo, en lo pertinente, dispone que: “De las excepciones opuestas y documentación acompañada se da traslado con copias por cinco (5) días al ejecutante, debiendo el auto que así lo dispone notificarse personalmente o por cédula. Al contestar el traslado el ejecutante tiene la carga de ofrecer la prueba de que intente valerse”.

## [áDA Ciudad

y ello con toda lógica pues lo contrario importaría tanto como obligar al deudor, que cumple con su pago, a que de inmediato reclame una certificación de la autenticidad del sello. Parecería que para el G.C.B.A. no sólo es necesario dicho accionar corroborante, sino además, posteriormente, cerciorarse de que el dinero pagado sea efectivamente transferido a las arcas de la comuna. Es así que cuando se presenta un recibo extendido en términos congruentes con su finalidad probatoria y de las características apuntadas precedentemente, es al acreedor que impugna su validez al que le corresponde justificar la causa por la cual no obstante las constancias del instrumento el pago no ha existido, como lo es la falsificación o adulteración”. Asimismo, se agregó que: “invirtiendo la carga probatoria apuntada, el representante del G.C.B.A, por un ‘imperativo procesal’, desconoció la documentación acompañada, su autenticidad, y lo que es peor aun cuestionó que los pagos hayan sido remitidos por el Banco Ciudad al G.C.B.A. Parecería que, según este criterio, sobre el contribuyente no sólo pesa la carga de pagar el impuesto, conservar el recibo para repeler un eventual reclamo posterior, sino también cerciorarse de que el dinero entregado al banco efectivamente llegue a las arcas de la comuna. Lo que no queda muy claro es cómo puede el sujeto pasivo del impuesto conocer este último extremo, cuando ni siquiera lo conoce la propia ejecutante. Todo esto resulta francamente inconcebible”<sup>94</sup>.

No obstante, la Cámara del fuero se ha manifestado en sentido contrario al expresado, reconociendo la posibilidad de apertura a prueba en los casos de oposición o desconocimiento por parte de la actora de los sellos y, en consecuencia, negando

---

94 Juzgado CAyT n° 6, “GCBA c/Eje Publicitaria S.A. s/ejecución fiscal”, sentencia del 27 de septiembre de 2002. En el mismo sentido, puede consultarse COLERIO, Juan P., “La indebida apertura a prueba de la excepción de pago en una ejecución fiscal”, *Jurisprudencia Argentina*, t. 1997-II, p. 811. En dicho trabajo su autor sostiene que: “No podría pretenderse, por absurdo, que el contribuyente hiciera certificar la autenticidad del citado sello puesto por el cajero, por el gerente de la sucursal”.

la procedencia de la excepción sin la previa investigación necesaria para la resolución del caso. En este sentido, se expresó que “la efectiva realización de los pagos es un hecho controvertido cuya adecuada apreciación resulta imprescindible para la correcta decisión de la causa”<sup>95</sup>.

Ahora bien, producidas las medidas probatorias que correspondan -las que, generalmente, consisten en el libramiento de un oficio a efectos de que la entidad bancaria se expida sobre la autenticidad de los sellos- el juez estará en condiciones de dictar sentencia. Si se informa que los sellos no coinciden o que no guardan relación con los que obran en poder de la entidad, no podrán tenerse por acreditados los pagos invocados y deberá llevarse adelante la ejecución<sup>96</sup>. En caso contrario, admitida la validez de los sellos, prosperará la excepción. Incluso, se ha expresado que: “si los pagos ingresaron en la caja del banco autorizado, como revela el sello oficial utilizado (presunción relativa no destruida) el hecho de que no haya sido luego contabilizado como ingresado por dicha entidad obedecería a una irregularidad interna de la misma, de la cual no puede responsabilizarse al contribuyente que pagó de la for-

---

95 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Casa Barberis S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 32128/0, sentencia del 30 de diciembre de 2003.

96 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, en la causa “GCBA c/ Valente”, antes citada, en la que se sostuvo: “del informe vertido (...) surge que los sellos insertos en las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos reclamados en autos no guardan similitud con los registros de la entidad. Ello conduce a concluir que las constancias que acompaña el ejecutado resultan insuficientes para acreditar el pago de los anticipos reclamados”. Asimismo, en casos en los que se informó que el sello era apócrifo, se señaló que: “el sentenciante no valoró las constancias probatorias que aportó la ejecutante, tendientes a demostrar, razonadamente, que el pago de la suma reclamada en autos no se encuentra satisfecho” y, por ende, se llevó adelante la ejecución (cfr. Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Centro Médico José Moreno s/ejecución fiscal”, expte. n° 201716/0, sentencia del 8 de octubre de 2003).

ma y con las modalidades que el Código Fiscal y la autoridad de aplicación han establecido”<sup>97</sup>.

No obstante lo expuesto, resta mencionar un caso que se ha presentado y que corresponde destacar. Supongamos que el juez ordenó la producción de una medida probatoria y que, como consecuencia de ella, se le informa que es imposible expedirse sobre la autenticidad de los sellos. ¿Qué ocurre en esos casos? ¿Corresponde acoger o rechazar la excepción? Partiendo de la buena fe del demandado, consideramos que es acertado hacer lugar a la excepción de pago, ya que, si la actora autorizó a una entidad pública o privada a percibir el tributo en su nombre, las contingencias que impidan corroborar la verosimilitud de los pagos no son oponibles al contribuyente.

En primer término, corresponde recordar que, según el art. 64, última parte, CF, el pago de los tributos debe efectuarse en las instituciones habilitadas por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos. Asimismo, se ha señalado que “el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, para recaudar los impuestos, establece todo un sistema de cobro delegado. De modo tal que si ha creado este modelo no puede luego eximirse del control que le compete sobre el mismo y transferir la obligación a quien se encuentra imposibilitado de control, imponiéndole una actividad complementaria que no le incumbe, para justificar su ineficiencia”<sup>98</sup>.

---

97 CCiv. y Com. San Martín, Sala II, “Fisco de la Pcia. de Buenos Aires c/Camina, Claudio”, fallo citado por SFERCO, José M., “Excepciones oponibles”, V.V.A.A., *El procedimiento tributario*, en ALTAMIRANO, Alejandro C. (coordinador), Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, p. 476. En el mismo orden de ideas, se ha señalado que el pago de tributos efectuado ante las entidades bancarias autorizadas para percibirlos por el propio Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, es liberatorio para el contribuyente, con total independencia del destino que tenga efectivamente el importe abonado, pues tal circunstancia atañe exclusivamente a la relación entre mandante y mandatario, tornando admisible la excepción respectiva (cfr. CNac. Civ., Sala B, “GCBA c/Pirelli Argentina de Mandatos S.A. s/ ejecución fiscal”, sentencia del 18 de octubre de 2000; Lexis n° 10/8742).

98 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Credi Paz S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 407281/0, sentencia del 7 de mayo de 2002;

En consecuencia, se ha sostenido que: “ante la imposibilidad de probar la veracidad del sello inserto en el documento por razones no imputables a la demandada no puede desprenderse, sin más, una posición desfavorable para ella, pues no debe olvidarse que, en el presente caso, la entidad financiera actuó, en su momento como mandataria del fisco local”<sup>99</sup>. En el mismo sentido, se señaló que la imposibilidad de la entidad bancaria de expedirse acerca de la autenticidad de los comprobantes de pago acompañados por el contribuyente, en virtud de que había depurado sus archivos, no podía traducirse en un perjuicio para el demandado, de modo que se rechazó la ejecución promovida<sup>100</sup>.

Consideramos que si bien es cierto que, en la actualidad, el pago en los cajeros de las entidades bancarias ha sido reemplazado en gran medida por otros medios electrónicos, la jurisprudencia mencionada, con las adaptaciones que sean pertinentes, puede resultar aplicable a las controversias que se generen.

Por otra parte, la jurisprudencia ha sostenido que, para la procedencia de la excepción, resulta suficiente que la constan-

---

doctrina reiterada, entre muchos otros casos, en la causa “GCBA c/Asbestos S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 116032/0, decisión del 7 de marzo de 2003.

99 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Carburando S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 316188/0, sentencia del 16 de marzo de 2004. Esta doctrina recepta lo sostenido por la Corte Suprema cuando expresó que del hecho de que el banco informe que le resulta imposible manifestar si los sellos en los recibos de la ejecutada son auténticos o no, como asimismo establecer si las sumas allí consignadas fueron ingresadas o no, debido a que no existe documentación, no puede desprenderse, sin más, una posición desfavorable para dicha parte, pues no debe olvidarse que la entidad financiera actuó, en su momento, como mandataria del Fisco Nacional (ver el dictamen del Procurador General de la Nación, que la Corte hizo suyo, en los autos “Fisco Nacional-Dirección General Impositiva c/Turimar S.A.”, sentencia del 10 de octubre de 2002; *Fallos*, 325:2640).

100 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Matafuegos Inflex S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 50994/0, sentencia del 23 de junio de 2005.

## [áDA Ciudad

cia indique que, hasta una fecha determinada, no existe deuda, siendo “innecesaria una referencia específica a la cancelación de cada uno de los comprobantes emitidos por [la Administración]”. En ese sentido, señaló que un certificado emitido en tales condiciones “cumple los requisitos establecidos en el artículo, 451 inciso 5°, del CCAyT, en el sentido de que (i) la deuda reclamada (por la fecha de emisión de cada uno de los comprobantes) esté comprendida en el certificado de inexistencia de deuda y (ii) dicho certificado -como presupuesto lógico de lo anterior- incluya un período determinado” <sup>101</sup>.

Desde otra perspectiva, es pertinente señalar que para que el pago resulte hábil a fin de fundar la excepción requiere que se haya efectuado con anterioridad al inicio de la ejecución y que, además, haya sido debidamente comunicado por el contribuyente o responsable en la forma que se establezca. En caso contrario, resultará de aplicación lo dispuesto en el art. 452, CCAyT, que expresamente prevé “[l]os pagos efectuados después de iniciado el juicio, los pagos mal imputados por el/la contribuyente o no comunicados por el contribuyente o responsable en la forma que se establezca, no son hábiles para fundar excepción. Acreditado el pago, procede el archivo de los autos o reducción del monto demandado”.

La lectura de esta disposición no deja dudas acerca de que no se llevará adelante la ejecución por aquellos períodos respecto de los cuales se haya acreditado el pago; tampoco de que esta circunstancia no permite que el demandado articule una excepción.

En estos supuestos, en los que se encuentra acreditado el pago de la suma reclamada y ese hecho se verificó luego de iniciada la demanda, el núcleo de la discusión versará sobre la imposición de costas. La solución no es sencilla, ya que el legislador local no expresó cuál era el temperamento que debía

---

101 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Gobierno de la Provincia de Santa Cruz-Minist. Asun. Sociales s/ejecución fiscal”, expte. n° 957171/0/0, sentencia del 17 de junio de 2014.

adoptarse en estos casos <sup>102</sup>. Prueba de ello es que los precedentes existentes sobre este punto no son uniformes, pues las soluciones brindadas por la jurisprudencia del fuero oscilan entre los casos en los que se imponen las costas a la actora, hasta los que se establecen en el orden causado. Incluso, siguiendo la postura del legislador nacional, podría sostenerse razonablemente que las costas deben ser impuestas al demandado, pues su incumplimiento oportuno fue lo que motivó el inicio del juicio <sup>103</sup>. Desde nuestra perspectiva, no corresponde efectuar juicios absolutos sobre este punto, ya que las particularidades de cada caso <sup>104</sup> son las que permitirán al sentenciante determinar cuál es la solución más justa, pero, en principio, consideramos que corresponde imponerlas en el orden causado <sup>105</sup>.

Para concluir, respecto de los conceptos mal imputados, cabe señalar que la Sala I hizo lugar a la excepción de pago en casos en donde el contribuyente, al presentar las declara-

---

102 Por el contrario, el legislador nacional, en el art. 92, ley 11.683, expresamente dispuso que las costas deben imponerse al ejecutado. Sin perjuicio de ello, corresponde señalar que la reforma introducida por la ley 26.044, atemperó ese criterio y, respecto de los pagos mal imputados o no comunicados, admitió la exención de las costas “si se tratara de la primera ejecución fiscal iniciada como consecuencia de dicho accionar”.

103 Esta postura, en el caso de los “pagos a cuenta”, encuentra sustento normativo en el art. 195, anteuúltimo párrafo, CF.

104 Por ejemplo, si el pago se hizo con posterioridad al inicio de la demanda, pero mucho antes de que se diligenciara la intimación de pago, ese lapso de tiempo habría permitido que el organismo recaudador informe al mandatario la inexistencia de la deuda originariamente reclamada a efectos de que desista del juicio y, de esta forma, evitar que el contribuyente se presente innecesariamente en la causa.

105 Ello porque al inicio del proceso el contribuyente se encontraba en mora, pero también porque no es lógico intimar de pago a quien ya ha satisfecho el crédito fiscal (cfr. Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GC-BA c/Risk Management Services S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 88984/0, sentencia del 4 de marzo de 2004).

## [áDA Ciudad

ciones juradas por el “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, había imputado erróneamente las retenciones sufridas en sus operaciones. En ese sentido, se señaló que “no escapa al tribunal que los pagos realizados fueron mal imputados por el contribuyente en sus declaraciones juradas al consignar el rubro ‘pago a cuenta’ en lugar de ‘retenciones’ (...) No obstante ello, tal como se expuso precedentemente, quedó demostrado que el ejecutado abonó los montos reflejados en la constancia de deuda”<sup>106</sup>.

Finalmente, cabe señalar que, en un caso en el que todas las posiciones habían sido abonadas con posterioridad al inicio de la causa, pero con anterioridad a la intimación de pago, se sostuvo que “cuando se ingresa el importe nominal de la deuda por Impuesto sobre los Ingresos Brutos, más gastos y honorarios, se considera que el pago fue realizado en forma parcial, y por ende, la ejecución fiscal debe continuar su trámite hasta encontrarse efectivamente abonados los intereses devengados por la mora del contribuyente, debiéndose, al momento de practicar liquidación, computarlos hasta la fecha en que se efectuaron los depósitos”<sup>107</sup>.

### *b) De las otras formas de extinción de la obligación documentadas*

Expuesto lo que antecede, es necesario examinar la segunda parte del art. 451, inc. 5º, CCAyT, ya que en forma novedosa contempla conjuntamente con la excepción de pago, a cualquier otro modo de extinción de las obligaciones que se encuentre documentado y, asimismo, a los casos en los que se

---

106 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Los Sargos S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 1091844/0, sentencia del 15 de agosto de 2014. En el mismo sentido, Sala I, “GCBA c/Compañía Marítima Austral S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 1075936/0, sentencia del 21 de diciembre de 2016.

107 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Shiri S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 1151894, decisión del 16 de febrero de 2017.

haya expedido, por autoridad competente, una certificación de inexistencia de deuda que comprenda el período reclamado.

Con respecto a los diferentes modos de extinción de las obligaciones <sup>108</sup>, es pertinente señalar, como aclaración preliminar, que no pueden trasladarse, sin más, las normas del Derecho Privado al ámbito de la obligación tributaria <sup>109</sup>. Sin perjuicio de ello, pueden mencionarse algunos supuestos.

Con relación a los planes de facilidades de pago, aceptados por el organismo recaudador con anterioridad a la promoción del juicio de ejecución fiscal, de conformidad con el régimen normativo pertinente, se consideró que “la deuda en cuestión resultó extinguida por novación, quedándole a la actora la posibilidad de ejecutar, en su caso, el incumplimiento del plan de facilidades” <sup>110</sup>. Cabe destacar que dicha solución se funda en el hecho de que las propias normas que regulaban los planes expresamente establecían que la suscripción del plan, con anterioridad al inicio de la ejecución fiscal, producía la extinción de la obligación incluida por novación.

---

108 Ver el capítulo X, “De la extinción de la obligación tributaria”, arts. 60 a 79, CF, aunque muchas de esas normas no se refieren estrictamente al tema. En rigor, el CF sólo contempla al pago y a la compensación como modos de extinción. Un panorama general sobre el tema, puede consultarse en NAVARRINE, Susana Camila y D’ALESSANDRO, Valeria, *Extinción de las obligaciones tributarias*, La Ley, Buenos Aires, 2014.

109 Como prueba de este aserto basta mencionar el caso de la transacción, que se encontraba expresamente prohibida por el Código Civil de Vélez Sarsfield, en todo lo que respecta a las rentas públicas (cfr. art. 841, inc. 2º). Dicha cuestión ha sido examinada por la jurisprudencia local (ver Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Jervo S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 32784/0, sentencia del 21 de noviembre de 2006; y TSJ, “Jervo S.A. s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado”, expte. n° 5886/08, sentencia del 17 de diciembre de 2008, voto del juez CASÁS).

110 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Empresarios Transportes Automotor de Pasajeros S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 12183/0, sentencia del 27 de mayo de 2003. Asimismo, ver Juzgado CAyT n° 4, “GCBA c/Cabriolet S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 81239/0, sentencia del 20 de noviembre de 2002.

Sin embargo, no cabe realizar juicios generales, sino que, por el contrario, es necesario examinar qué efectos otorgan las normas que regulan el plan respecto de las deudas que se pretenden regularizar. En efecto, cabe recordar que la Corte Suprema ha sostenido que “la aceptación de un plan de regularización fiscal con el fin de saldar deudas previsionales no constituye una novación de la deuda originaria pues la sujeción a dichos planes sólo implica una alteración relativa al tiempo y modo de cumplimiento así como al monto de la obligación, que deja intactos sus elementos principales -sujetos, objeto y causa- sin cuya variación sustancial no es posible la extinción por novación (arts. 801 y 812 del Código Civil)”, es decir, “la obligación nacida *ex lege* **se mantiene sin transformación alguna**” <sup>111</sup>.

Otro supuesto de extinción de la obligación sobre el que existe jurisprudencia es el caso de la compensación <sup>112</sup>, que ha sido rechazada por la Corte Suprema como defensa oponible en el proceso de ejecución fiscal. Al respecto, ha señalado que: “en cuanto al fondo del asunto, al decidir en el sentido indicado, el *a quo* **se ha apartado injustificadamente de lo prescripto en la ley aplicable al caso -art. 92 de la ley 11.683- ya que ésta, en lo que interesa, sólo prevé la excepción de pago documentado y no contempla a la compensación entre las defensas oponibles (conf. Fallos, 321:2103). En el caso de autos, pese a que la demandada manifestó que oponía excepción de pago documentado, su único fundamento -que ha sido admitido en la sentencia- radicó en los pedidos de compensación que había efectuado**” <sup>113</sup>. En el mismo sentido, sostuvo que no es admisible

---

111 CSJN, “Sigra SRL. s/ley 23.771-causa n° 2953”, sentencia del 25 de septiembre de 1997, *Fallos*, 320:1962.

112 Cfr. art. 68, CF.

113 CSJN, “Fisco Nacional-Administración Federal de Ingresos Públicos c/Plavinil Argentina S.A.I.C. s/ejecución fiscal”, sentencia del 17 de abril de 2001, *Fallos*, 324:1287. Con alcances similares, CSJN, “A.F.I.P.-

dicho planteo si “**no ha mediado un acto del organismo recaudador que hubiese admitido la compensación solicitada por el contribuyente y dispuesto la acreditación del crédito invocado por éste**” <sup>114</sup>.

Para que proceda esta defensa, se ha sostenido que “es necesario que el crédito sea líquido y exigible en los términos del artículo 819 del Código Civil <sup>115</sup>, lo cual requiere en materia impositiva que la autoridad de aplicación determine los saldos netos a compensar. Ello es así dado que la exigibilidad del crédito se configura cuando la DGR haya comprobado la existencia de pagos o ingresos excesivos y haya dispuesto acreditar el remanente respectivo, tal como surge del artículo 57 del mencionado código. Por lo demás, la compensación debe estar documentada en instrumento emanado de la ejecutante y referirse concretamente a la obligación que pretende ejecutarse” <sup>116</sup>.

De acuerdo con el art. 451, inc. 5º, la compensación debe estar documentada y, en tales condiciones, ha sido admitida por la jurisprudencia local cuando media un acto expreso en ese sentido <sup>117</sup>. Asimismo, al examinar una defensa de compensa-

---

D.G.I. c/Signus Electrónica S.A. s/ejecución fiscal”, sentencia del 25 de abril de 2000, *Fallos*, 323:795; y “Fisco Nacional (Dirección General Impositiva) c/Fanelli, Nazareno”, sentencia del 13 de agosto de 1998, *Fallos*, 321:2103. En contra de la admisibilidad de la compensación en el proceso de ejecución fiscal, puede consultarse LUQUI, Juan Carlos, “En la ejecución fiscal la compensación no es excepción oponible”, *Jurisprudencia Argentina*, t. 1984-I, pp. 249/250. Ver, asimismo, SFERCO, José M., ob. cit., p. 474 y ss., en la que menciona un antiguo pero interesante dictamen de la D.G.I.

114 CSJN, “Fisco Nacional-Dirección General Impositiva c/Enercom S.R.L.”, sentencia del 25 de abril de 2000, *Fallos*, 323:825.

115 Ver el art. 923 del Código Civil y Comercial de la Nación.

116 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Frávega S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 509027/0, sentencia del 10 de noviembre de 2004.

117 Juzgado CAyT n° 8, “GCBA c/Danisant S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 314819/0, sentencia del 15 de julio de 2003.

ción, la Sala I sostuvo que “cabe concluir que el ejecutado no cumplió con la normativa fiscal vigente. En efecto, la compensación que aduce se sustenta en un planteo unilateral, dado que la parte no dedujo el reclamo de compensación tal como lo prevé el Código Fiscal y, como consecuencia de ello, no existe decisión de la autoridad competente al respecto. Así las cosas, no cabe más que rechazar este agravio” <sup>118</sup>.

Asimismo, se ha señalado que resulta necesario obtener la conformidad del organismo fiscal para que proceda la compensación de los saldos a favor del contribuyente con las deudas tributarias, de modo que si el ente fiscal declaró abstracto el pedido formulado -por haberse agotado dichos saldos- y, en los hechos, tal pronunciamiento implicó una denegación de la compensación requerida, no corresponde hacer lugar a la defensa <sup>119</sup>.

En un caso muy particular, se rechazó la ejecución promovida con sustento en un convenio celebrado entre un club y el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, en los términos de la ordenanza n° 40.426, por el cual se compensaban las deudas que la institución pudiera tener con la accionante a cambio del uso de instalaciones deportivas <sup>120</sup>.

---

118 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Pixel S.R.L. s/ejecución fiscal”, expte. n° 847131/0, sentencia del 13 de septiembre de 2010. En el mismo sentido, la doctrina sostiene que es necesaria la previa aceptación por parte de la Administración para que la defensa de compensación prospere (ver FOLCO, Carlos María, *Ejecuciones Fiscales*, La Ley, Buenos Aires, 2006, p. 189).

119 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Umbra S.A. s/ejecución fiscal”, expte. B68195/0, sentencia del 16 de febrero de 2017.

120 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Club Gimnasia y Esgrima de Villa Del Parque s/ejecución fiscal”, expte. n° 411685/0, sentencia del 30 de mayo de 2008. La causa requería ponderar distintos principios, como el de reserva de ley en materia tributaria, la indisponibilidad de la renta pública, y la buena fe. Para rechazar la demanda, el tribunal consideró que correspondía otorgar primacía al principio de buena fe.

## ñDA Ciudad

Por último, se ha insertado la posibilidad de sustentar la excepción en una certificación de inexistencia de deuda que comprenda el período reclamado. Así, ha resultado habitual la presentación, por parte de los contribuyentes, de certificaciones o constancias que daban cuenta de que la deuda se encontraba abonada, o bien era inexistente. Asimismo, incluso cuando esas constancias no se encontraran en poder de los ejecutados al momento del planteo de la excepción, se requirió por medio de prueba informativa dirigida a la Dirección General de Rentas estos certificados e, incluso, los llamados “hard-copys” emitidos por la Administración que daban cuenta del pago de la deuda o bien de su inexistencia <sup>121</sup>.

### 6. Falsedad o inhabilidad de título <sup>122</sup>

El art. 451, inc. 6º, CCAyT, contempla como una de las excepciones admisibles en el juicio de ejecución fiscal a la “*falsedad o inhabilidad de título basada exclusivamente en vicios de forma de la boleta de deuda*”.

#### a) Consideraciones generales acerca del título ejecutivo en la ejecución fiscal

La boleta de deuda ha sido definida como la declaración documental del órgano de la Administración en donde se deja constancia de la obligación fiscal exigible al contribuyente <sup>123</sup>.

Sin embargo, resulta paradójico que la norma condicione la procedencia de la excepción de inhabilidad de título a la existencia de vicios de forma en la boleta de deuda, sin esta-

---

121 Cfr. VV.AA., BALBÍN, Carlos F. (director), ob. cit., comentario al art. 451 cit., pp. 1239/1240.

122 En este punto recogemos, en forma resumida, un trabajo anterior. Cfr. URRESTI, Patricio Esteban, “La excepción de inhabilidad de título y los requisitos de la boleta de deuda”, *El Derecho*, t. 210, pp. 275 a 286.

123 DÍAZ SIEIRO, Horacio D.; VELJANOVICH, Rodolfo D.; y BERGROTH, Leonardo, ob. cit., p. 528.

blecer correlativamente cuáles son los requisitos que ella debe contener <sup>124</sup>.

En efecto, ni en el orden nacional <sup>125</sup>, así como tampoco en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires <sup>126</sup>, el legislador se ha tomado el trabajo de regular un tema tan sensible para el derecho de defensa de los contribuyentes <sup>127</sup>.

---

124 La doctrina advierte esta deficiencia y, en consecuencia, critica esta situación. Ver, por todos, GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana, *Procedimiento tributario y de la seguridad social*, 8ª edición, actualizada y ampliada, Depalma, Buenos Aires, 2001, p. 496; y VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8ª edición, actualizada y ampliada, Astrea, Buenos Aires, 2002, p. 493.

125 Corresponde señalar, en este punto, que tanto en el “Anteproyecto de Código Tributario Nacional”, elaborado por GIULIANI FONROUGE en el año 1963, como en el más reciente “Anteproyecto de Código Tributario de la República Argentina” del año 1999 -que no se caracterizó precisamente por ser un cuerpo legislativo que tutelara adecuadamente los derechos de los contribuyentes-, se establecían los requisitos que debía contener la boleta de deuda. Sin perjuicio de lo expuesto, corresponde aclarar que el art. 92 de la ley 11.683 -en su texto vigente según la ley 27.430- establece que “se tendrá por interpuesta la demanda de ejecución fiscal con la presentación del representante del Fisco ante el Juzgado con competencia tributaria, o ante la Mesa General de Entradas de la Cámara de Apelaciones u Órgano de Superintendencia Judicial pertinente en caso de tener que asignarse el juzgado competente, informando según surja de la boleta de deuda, **el nombre del demandado, su domicilio y carácter del mismo, concepto y monto reclamado...**” (el resaltado nos pertenece).

126 Constituye una excepción a lo expuesto lo establecido en el art. 15 de la ley 757 (texto según la ley 3959). Al respecto, para ejecutar las multas firmes que hayan sido impuestas por violaciones a las leyes nacionales 24.240 y 22.802, dicho artículo determina que: “El certificado de deuda debe contener: a) El nombre o razón social y el domicilio del infractor. b) El importe de la multa aplicada. c) Concepto por el cual fue impuesta la multa. d) El número de actuación administrativa en la que fue impuesta la multa, la fecha y número de la disposición respectiva y la fecha en que fue notificada. e) La fecha de emisión y firma del funcionario interviniente”.

127 Por otra parte, en el Derecho Comparado (Uruguay, Honduras, etc.), así como también en la legislación de varias provincias se han regulado, con mayor o menor exactitud, los recaudos que debe contener la

Ante la falta de regulación legal de los requisitos que debe contener la boleta de deuda, se hace indispensable recurrir a la opinión de diversos doctrinarios <sup>128</sup> que, si bien expusieron su postura dentro del marco de la ejecución fiscal federal, aportan elementos de juicio plenamente aplicables al ámbito local.

Se sostiene que los requisitos que debe contener la boleta de deuda son los siguientes: “a) Lugar y fecha donde se libra la B.D. y firma del juez administrativo <sup>129</sup>; b) Que instrumento una deuda líquida (o fácilmente liquidable) y exigible; c) Nombre y apellido del contribuyente o responsable o denominación de la entidad; d) Clave Unica de Identificación Tributaria (CUIT); e) Domicilio fiscal del contribuyente (art. 3 LPrT); f) Certificación de personería” <sup>130</sup>.

Otros autores sostienen que revisten el carácter de ‘formas extrínsecas’ de la boleta de deuda: el lugar y la fecha de otorgamiento, la firma del funcionario competente, la indicación del acto administrativo por el cual se libra, el deudor (si se trata de responsables solidarios, el motivo por el cual se les

---

constancia de deuda. A modo de ejemplo, ver los Códigos Fiscales o Tributarios de las provincias de La Pampa, Santa Cruz, Mendoza, San Luis o Tucumán.

128 Constituyen un indispensable punto de partida en este sentido, las pautas fijadas en el art. 186 del Modelo de Código Tributario para América Latina, que fue redactado por los Dres. Carlos M. GIULIANI FONROUGE (Argentina), Rubens GOMES DE SOUSA (Brasil) y Ramón VALDÉS COSTA (Uruguay) -dentro del programa conjunto de tributación de la Organización de Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo-, en el año 1967.

129 Más allá de los evidentes reparos que puede ofrecer la expresión “juez administrativo”, corresponde señalar que es una terminología que utiliza en reiteradas oportunidades la ley 11.683.

130 FOLCO, Carlos M., “Juicio de ejecución fiscal”, La Ley, t. 2003-F, p. 1342, en donde reitera, sintéticamente, lo que ya había expresado en un trabajo anterior (cfr. FOLCO, Carlos M., *Procedimiento tributario. Naturaleza y estructura*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2000, p. 463).

asignó tal responsabilidad), el importe líquido y el concepto de la deuda <sup>131</sup>.

Para otro grupo de doctrinarios, la validez de la boleta de deuda depende de una serie de requisitos, a saber: a) que instrumente una deuda líquida con discriminación de los rubros que integran esa suma (impuesto, intereses, multa, etc.), indicando el período fiscal a que corresponde; b) que la deuda que se reclama sea exigible. La existencia y exigibilidad de la deuda resulta normalmente de declaraciones juradas, prórrogas incumplidas, resoluciones o sentencias firmes determinando el impuesto o imponiendo sanciones, o de deudas presumidas del art. 31 de la ley 11.683; c) nombre del deudor, razón social o denominación de la entidad en caso de tratarse de personas jurídicas. Cuando existan deudores solidarios de los enumerados en la ley 11.683, deberá mencionarse tal circunstancia y la situación o vinculación jurídica que origina la solidaridad para el pago de la deuda fiscal; d) El domicilio fiscal de los deudores que adquiere el carácter de domicilio constituido y produce sus efectos también en el ámbito judicial; e) lugar y fecha en que se expide la boleta de deuda y firma y sello del funcionario autorizado, que debe revestir el carácter de juez administrativo <sup>132</sup>.

Asimismo, para dilucidar este aspecto es necesario referirse a la jurisprudencia que existe sobre la materia. En un pre-

---

131 GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho tributario*, t. II, Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 228.

132 Cfr. “Manual básico de procedimiento tributario”, realizado por la División de Capacitación de la Dirección General Impositiva, Boletín de la D.G.I., n° 333, septiembre de 1981, pp. 397 y 398. Esas pautas fueron recogidas por la Dirección de Asesoría Legal de la A.F.I.P. en el Dictamen n° 39/99 (DAL), emitido el 10 de junio de 1999 (Boletín Impositivo n° 30). Por otra parte, dentro de la doctrina, adoptan ese criterio DÍAZ SIEIRO, Horacio D.; VELJANOVICH, Rodolfo D.; y BERGROTH, Leonardo, ob. cit., p. 529; CORTI, Arístides H. M.; BLANCO, Beatriz; BUITRAGO, Ignacio J.; CALVO, Rubén A.; y TESÓN, Miguel A., *Procedimiento fiscal*, Ed. Tesis, Buenos Aires, 1987, p. 325.

cedente, que si bien no especifica cuáles deben ser los requisitos de la boleta, la Corte Suprema ha expuesto que: “en efecto, la mencionada norma [art. 92, ley 11.683] -contrariamente a lo afirmado por el *a quo*- no establece cuáles son los requisitos básicos que debe reunir la boleta de deuda. Pese a que el punto no se encuentra explícitamente regulado en la ley, esta Corte ha tenido oportunidad de señalar que resulta necesario que los títulos ejecutivos sean expedidos en forma que permita identificar con nitidez las circunstancias que justifican el reclamo, y que cuenten con un grado de determinación suficiente de manera que la ejecutada no quede colocada en estado de indefensión”<sup>133</sup>.

Sin perjuicio de ello, existen casos en los que diferentes tribunales inferiores han sido más concretos a la hora de definir los requisitos de la boleta de deuda. Así, se ha sostenido en un precedente muy citado<sup>134</sup> que, como principio, la sola presentación del título habilita la vía ejecutiva; ello por supuesto, siempre que en él se consigne el nombre del deudor, su domicilio, fecha y firma de la autoridad administrativa y demás datos indispensables que hacen a su validez extrínseca.

---

133 CSJN, “Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva c/Julio César Paredes”, sentencia del 24 de agosto de 2000, *Fallos*, 323:2161. Cabe señalar que esta doctrina fue receptada por la Cámara del fuero (cfr. Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Sousse, Marcos s/ejecución fiscal”, expte. n° 401777/0, sentencia del 6 de agosto de 2002; cfr. “Boletín de jurisprudencia CAyT”, n.° 6, mayo-agosto de 2002, Oficina de Jurisprudencia del Consejo de la Magistratura, p. 32).

134 CNCont. Adm. Fed., Sala II, “Gobierno Nacional-D.G.I. c/Precisión Técnica S.C.A.” sentencia del 20 de diciembre de 1979. Esa doctrina fue receptada por los tribunales de primera instancia de dicho fuero. Ver, entre otros, Juzgado n° 5, “Fisco Nacional (D.G.I.) c/Sociedad de Beneficencia (Hospital Español) s/ejecución fiscal”, expte. n° 12.282/97, sentencia del 10 de diciembre de 1998; y Juzgado n° 6, “Fisco Nacional (D.G.I.) c/Línea Blanca S.A. Volcán s/ejecución fiscal”, expte. n° 20.510/98, decisión del 5 de marzo de 1999. Sobre el punto, consultar “Boletín de jurisprudencia. Sentencias de primera instancia en materia de ejecución fiscal”, *El Derecho*, del 23 de julio de 1999, p. 17 y ss.

## [áDA Ciudad

Por su parte, en el ámbito de la Ciudad se ha expresado que: “El certificado de deuda es título ejecutivo hábil cuando reúne los requisitos extrínsecos que lo habilitan como tal, vale decir, lugar, fecha, firma del funcionario competente (...) En tales condiciones posee fuerza ejecutiva, se basta a sí mismo y se encuentra oportunamente integrado, puesto que al fin de formarlo lo ha precedido un procedimiento administrativo del cual es su culminación y en donde surge en forma concreta la existencia de la suma reclamada (CNCont.Adm.Fed., sala I, 9/9/1992, Encotel c/Aragón Cadena de Hoteles s/ejecución fiscal)”<sup>135</sup>.

Especificando aun más los requisitos de la boleta de deuda, en un muy interesante caso, se sostuvo: “en el impuesto sobre los ingresos brutos, el título, *prima facie*, debe contener: a) la firma y aclaración del funcionario autorizado; b) el nombre y número de inscripción del contribuyente; c) la fecha y lugar de emisión; d) el concepto, período fiscal e importe; y e) el origen de la deuda. Con respecto al último recaudo señalado, debe aclarar si proviene de una fuente legal -v. gr. del art. 152 CF, t.o. 2004, referido a los pagos a cuenta-, de una determinación de oficio, o de una declaración jurada presentada por el propio contribuyente”<sup>136</sup>.

Asimismo, en otro precedente se destacó la doble función que cumplen dichos recaudos de forma, al indicarse que “la primera de ellas es certificar que el organismo fiscal cumplió con una serie de hechos o actos que, en virtud de lo dispuesto por la normativa vigente, facultan al Fisco a exigir judicialmente el cobro de las sumas detalladas en la constancia” y “la

---

<sup>135</sup> Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Cronos S.A.I.C. s/ejecución fiscal”, sentencia del 19 de octubre de 2001.

<sup>136</sup> Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Gumma S.R.L. s/ejecución fiscal”, expte. n° 302411/0, sentencia del 27 de agosto de 2004. El criterio de dicho precedente fue compartido por la Sala II del fuero (causa “GCBA c/Isidori, Mauro s/ejecución fiscal”, expte. n° 816796/0, resolución del 6 de abril de 2009).

segunda es que de esa certificación debe surgir la información necesaria a los efectos de que el ejecutado pueda ejercer, dentro del acotado marco cognitivo del proceso ejecutivo, su derecho de defensa en juicio”<sup>137</sup>.

### *b) Algunas observaciones sobre los requisitos extrínsecos de la boleta en particular*

Hasta aquí se han expuesto las pautas generales acerca de los recaudos que debe contener la boleta de deuda. Ahora es necesario efectuar breves consideraciones sobre algunos requisitos en forma individual.

Con respecto a la firma de funcionario autorizado, constituye un recaudo indiscutido y, además, es el único que expresamente se encuentra previsto en la legislación local. En efecto, en el art. 450, CCAYT, se establece que, para la vía de la ejecución fiscal establecida en el código, sirve de suficiente título, a tal efecto, la boleta de deuda expedida por la Dirección General de Rentas y Empadronamiento, organismo equivalente o por la autoridad que aplique la multa.

A su vez, es necesario mencionar diversas disposiciones vinculadas con este punto que se encuentran en el Código Fiscal.

El art. 503, primer párrafo, CF, dispone que: “Para el cobro judicial de los impuestos, tasas y contribuciones fijados por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires será suficiente título ejecutivo la constancia de la deuda suscripta por funcionario autorizado de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos”<sup>138</sup>.

---

137 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Desarrollos Electrónicos Avanzados S.A. y otros s/ejecución fiscal”, expte. B64575-2013/0, sentencia del 7 de octubre de 2016.

138 Cfr. art. 503, ubicado dentro del “Título XVII”, denominado “Del título ejecutivo”. En el párrafo tercero se regula el título ejecutivo en el caso de los concursos. En el art. 504 se faculta a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos a expedir el título ejecutivo en el supuesto de prestación de servicios especiales, por usos de sitios públicos y arrendamientos precarios o a término de inmuebles del dominio privado del Gobier-

## [áDA Ciudad

Por otra parte, el art. 156, último párrafo, establece: “Facúltase a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos para librar el respectivo título ejecutivo, el que será suscripto por los funcionarios que la misma autorice”. De conformidad con lo establecido en la última norma, la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos dictó diversos actos por medio de los cuales autorizó a los funcionarios facultados para suscribir las constancias de deuda. Entre ellos, pueden mencionarse las resoluciones n° 2/AGIP/2008, 164/AGIP/2009, 74/AGIP/2010, 156/AGIP/2011, 462/AGIP/2012, 79/AGIP/2014, 9/AGIP/2015, 319/AGIP/2016, 203/AGIP/2017 y 316/AGIP/2018<sup>139</sup>.

Con relación a la firma de funcionario competente que debe contener la boleta de deuda, resulta interesante señalar, al menos, dos situaciones sobre las que se expidieron los tribunales.

La primera de ellas se vincula con la posibilidad de los magistrados de verificar de oficio la competencia de la persona que suscribió el título ejecutivo. Al respecto, se resolvió que: “Si bien es cierto que la competencia del funcionario constituye uno de los requisitos que condicionan la validez del título

---

no local. El art. 505 regula el título ejecutivo en los casos de créditos a favor de la Administración Pública local originados por haberes percibidos en más por parte de su personal activo, ex agentes o beneficiarios de subsidios. Otras disposiciones del Código Fiscal que se vinculan con este punto, son el art. 3°, inc. 13 (se faculta a la AGIP a “emitir constancias de deuda para el cobro judicial de los tributos”), el art. 77, último párrafo (título ejecutivo en materia de intereses), y el art. 154 (libramiento de la constancia de deuda luego de transcurridos quince días desde la notificación del acto que rechaza el recurso jerárquico, o bien antes, con el consentimiento expreso o tácito de la respectiva resolución).

139 En las boletas de deuda, habitualmente, se citan los artículos correspondientes del Código Fiscal, así como la resolución respectiva, indicando que, en virtud de esas disposiciones, el firmante se encuentra autorizado a suscribir el título ejecutivo. Cabe aclarar que algunas de las respectivas resoluciones de la AGIP que autorizan a los funcionarios para suscribir los títulos ejecutivos no se encuentran publicadas.

ejecutivo, ello no implica que el magistrado pueda examinar *'ex officio'* la concurrencia de este recaudo, toda vez que su acreditación no ha sido erigida por el legislador en el carácter de requisitos de la demanda”<sup>140</sup>.

Pero, sin lugar a dudas, el supuesto que generó mayores controversias se presentó en los casos en los que se acompañaba al expediente una boleta de deuda que no se encontraba suscripta. Frente a esta circunstancia los juzgados de primera instancia rechazaban *in limine* las respectivas ejecuciones. Sin embargo, estos precedentes fueron revocados por ambas salas de la Cámara.

Para así decidir, la Alzada del fuero destacó, en primer término, que, por aplicación de los arts. 27, inc. 5º, apartado b, y 271, CCyT, el juez debe verificar si el escrito de demanda reúne los requisitos procesales y disponer, en su caso, que se subsanen los defectos u omisiones en el plazo que a tal fin se establezca. Asimismo, sostuvo, en lo que aquí interesa, que esas normas resultan aplicables, conforme el art. 449, CCyT, a los supuestos en los que el juez advierte deficiencias formales en el título ejecutivo -como la ausencia de firma-, ya que si bien el mencionado art. 271 se refiere a los requisitos procesales de la demanda, ello resulta asimilable a los requisitos del título, en la medida en que éste es un requisito procesal indispensable para la procedencia de la vía ejecutiva<sup>141</sup>. Es

---

140 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Exporim S.A. s/ ejecución fiscal”, expte. n° 53839/0, sentencia del 17 de mayo de 2001; cfr. “Boletín de jurisprudencia CAyT”, t. 1, n.º 3, mayo-septiembre de 2001, Oficina de Jurisprudencia del Consejo de la Magistratura, p. 28. En igual sentido, Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Cala Boose S.R.L. s/ejecución fiscal”, expte. n° 147111/0, sentencia del 19 de julio de 2001; cfr. “Boletín de jurisprudencia CAyT”, t. 1, n° 3, mayo-septiembre de 2001, Oficina de Jurisprudencia del Consejo de la Magistratura, p. 30.

141 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, entre muchos precedentes, “GCBA c/Springbok S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 27797/0, sentencia del 29 de diciembre de 2000; cfr. “Boletín de jurisprudencia CAyT”, t. II, n.º 1, octubre de 2000-abril de 2001, Oficina de Jurisprudencia del Consejo de la

## [ãDA Ciudad

decir, si la constancia de deuda acompañada con la demanda no ha sido debidamente suscripta, cabe reemplazar la excepcional posibilidad de rechazar *in limine* el reclamo por una intimación a la parte actora a efectos de que subsane el vicio del título, tal como lo prevé el artículo 271 del CCAyT<sup>142</sup>. Sin embargo, dentro de la Cámara contenciosa, también se han expuesto posiciones contrarias a la posibilidad de subsanar la falta de firma en la boleta de deuda, criterio que compartimos<sup>143</sup>.

Otro de los requisitos que unánimemente se considera que debe contener la boleta de deuda es el nombre o la razón social del demandado. A pesar de la contundencia de esta afirmación, es necesario destacar que la jurisprudencia del fuero no ha sido tan rigurosa a la hora de examinar la habilidad del título ejecutivo, especialmente, en las deudas originadas en las “contribuciones de alumbrado, barrido y limpieza, terri-

---

Magistratura, p. 16, y “GCBA c/Ares, María F. s/ejecución fiscal”, expte. n° 27527/0, sentencia del 9 de agosto de 2001; cfr. “Boletín de jurisprudencia CAYT”, t. 1, n.° 3, mayo-septiembre de 2001, Oficina de Jurisprudencia del Consejo de la Magistratura, p. 19-20.

142 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/City Hotel s/ ejecución fiscal”, sentencia del 6 de julio de 2001; y Sala II, “GCBA c/Bidondo Suárez, Horacio s/ejecución fiscal”, expte. n° 211072/0, sentencia del 4 de abril de 2002. Ver las críticas que, sobre este punto, expresa PETRELLA, Alejandra, “Ejecución fiscal basada en un título sin firma: ¿ejecución sin título?”, Jurisprudencia Argentina, t. 2001-III, p. 914 y ss.

143 En ese sentido, se sostuvo que “la disposición transcrita (hace alusión al art. 271, del CCAyT) se refiere a la demanda, sin que pueda admitirse una interpretación extensiva que justifique aplicarla a los títulos ejecutivos. En síntesis: no puede equipararse la subsanación de la demanda con la subsanación del título que da sustento a la demanda. Admitir semejante interpretación conduce a desvirtuar la propia lógica del juicio ejecutivo, así como la formalidad que le es propia al título” (Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Partida n° 410749 s/ejecución fiscal”, expte. n° 662294/0, sentencia del 31 de marzo de 2005, voto del juez CORTI).

torial y de pavimentos y aceras”<sup>144</sup>; en las “patentes sobre vehículos en general y de las embarcaciones deportivas o de recreación”<sup>145</sup>, en la “contribución por publicidad”<sup>146</sup> y en los supuestos de caducidad de los planes de facilidades de pago.

En estos casos, era habitual que en el título ejecutivo se indicara escuetamente como demandado al “propietario” o al “titular del plan de facilidades”. Ante estos supuestos, en los que, se reitera, no se indicaba en la boleta concretamente el nombre o la razón social del demandado, la jurisprudencia sostuvo que era procedente intimar a la parte actora a efectos de que individualizara contra quién se dirigía la acción. Por ello, se rechazaron los planteos de los contribuyentes que oponían la excepción de inhabilidad de título, pues a pesar de que el demandado no se encontraba determinado expresamente en la boleta de deuda, era determinable.

Asimismo, existen casos en los que en la boleta se consigna como ejecutado a una persona determinada “y/o quien resulte propietario”, expresión a la que se denomina “co-demandado genérico”. En estos supuestos, se admite que la parte actora enderece su pretensión -por ejemplo, luego de acompañar un informe registral de dominio- sin que ello obste a la habilidad del título ejecutivo. Al respecto, el Tribunal Superior de Justicia sostuvo que, en estos supuestos, “para poder enderezar la ejecución evitando un eventual planteo de inhabilidad de títu-

---

144 Dicho concepto fue definido como un “un conglomerado de tributos” (Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “Central Puerto S.A. c/GCBA s/repetición”, expte. n° 3848/0, sentencia del 28 de septiembre de 2006, voto del juez CORTI). Hace varios años, mediante la ley 4039, se modificó el Código Fiscal y dentro de los “Tributos que recaen sobre los inmuebles radicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, se distingue entre el “Impuesto Inmobiliario” y la “Tasa Retributiva de los Servicios de Alumbrado, Barrido y Limpieza, Mantenimiento y Conservación de Sumideros” (cfr. arts. 276 y ss.).

145 Código Fiscal, Título VII, arts. 343 a 371.

146 Código Fiscal, Título XII, arts. 405 a 416.

lo hubiera sido menester que se ‘complementara la boleta de deuda’ con la individualización del contribuyente por el mismo funcionario habilitado a emitirla, u otro con igual competencia, sobre la base de las constancias que pudieran obrar en los registros fiscales pertinentes, o mediante la obtención de un informe expedido por el Registro de la Propiedad Inmueble o por el Registro de la Propiedad Automotor, en el caso de vehículos, según el impuesto de que se trate, que adecuadamente revele el antecedente en cuestión”<sup>147</sup>.

Sin embargo, si la boleta no menciona al co-demandado genérico, sino que, por el contrario, sólo indica un sujeto determinado, la actora no podrá dirigir su acción contra otra persona. En este sentido, se sostuvo que: “Si el título base de la ejecución ha sido extendido concretamente con relación a una persona, sin mencionar otros demandados determinados o determinables -codemandado genérico- que revistan la condición de sujeto pasivo de la obligación y posteriormente se endereza la demanda contra otro sujeto, quien en forma manifiesta no resulta ser alcanzado por la habilidad del título ejecutivo, no cabe sino concluir en que éste no resulta idóneo para proseguir la ejecución. Ello así pues, no obstante la facultad reconocida a la ejecutante con relación a la determinación del deudor del tributo, el proceder observado constituye una expresa manifestación de voluntad que limita el alcance del título base de la acción intentada con relación a ese sujeto obligado”<sup>148</sup>.

---

147 TSJ, “Papaecononou, Jorge s/queja...”, ya citado, voto del juez CASÁS.

148 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Rimoldi, A. y De Rimoldi s/ejecución fiscal”, expte. n° 48368/0, sentencia del 16 de agosto de 2001; cfr. “Boletín de jurisprudencia CAyT”, t. 1, n.º 3, mayo-septiembre de 2001, Oficina de Jurisprudencia del Consejo de la Magistratura, p. 31. Esta postura se mantiene en pronunciamientos más recientes (cfr. Sala I, “GCBA c/Durán, Teresa s/ejecución fiscal”, expte. n° 526146/0, decisión del 5 de julio de 2005; y Sala II, “GCBA c/Wakmann Naum Adian s/ejecución fiscal”, expte. n° 518384/0, fallo del 26 de junio de 2007, entre otros).

## áDA Ciudad

En otro orden de ideas, con respecto al monto inserto en el título, el Tribunal Superior de Justicia resolvió que una boleta de deuda es hábil si el ejecutante reclama el pago de un importe menor al consignado originariamente y, en consecuencia, adecua el monto en forma previa a la intimación de pago <sup>149</sup>.

*c) Procedencia de la excepción de inhabilidad de título en supuestos en los que se cuestiona el procedimiento previo a la emisión de la boleta de deuda*

En la ley nacional 11.683, la excepción de inhabilidad de título ha tenido redacciones diversas. Desde la inhabilidad admitida exclusivamente por vicios extrínsecos, hasta la que también comprendía el incumplimiento de los procedimientos administrativos reglados.

Actualmente, por aplicación de la ley 23.658, se vuelve a la misma redacción que instrumentó la ley 15.265, es decir, la inhabilidad de título sólo procede por los vicios extrínsecos de la boleta de deuda <sup>150</sup>. Por ello, se sostiene que si el crédito surge de una resolución administrativa, resulta inadmisibles alegar vicios instalados en el procedimiento antecedente <sup>151</sup>.

En igual sentido, la Corte Suprema ha destacado que “la excepción de inhabilidad de título, que se funda en el incumplimiento de trámites administrativos previos a la expedición de los certificados, no puede ser atendida” <sup>152</sup> y también agregó

---

149 TSJ, “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘GCBA c/Fenoyer S.A. s/ejecución fiscal’”, expte. n° 8000/11, decisión del 24 de noviembre de 2011, voto de los jueces CASÁS y LOZANO, al que adhirió la jueza CONDE.

150 GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana, ob. cit., p. 502.

151 PERETTI, Oscar R. y TESSONE, Alberto J., *La ejecución fiscal en la ley 11.683*, 2ª edición actualizada, Librería Editora Platense, La Plata, 2001, p. 90.

152 CSJN, “Caja Complementaria de Previsión para la Actividad Docente v. Provincia de San Juan”, sentencia del 28 de marzo de 2000, *Fallos*, 323:685. Sin embargo, con anterioridad, había sostenido que el art. 92 de

## [áDA Ciudad

que si se ha acompañado un título ejecutivo suficiente no es posible revisar en el juicio ejecutivo su proceso de formación <sup>153</sup>.

En el texto del art. 451, inc. 6º, CCyT, no se hace ninguna referencia a la regularidad del procedimiento administrativo que debe preceder a la emisión de la boleta de deuda.

Por ello, la jurisprudencia local ha receptado, en principio, la doctrina expuesta al sostener que “si la excepción opuesta por el ejecutado se refiere a la causa de la obligación -esto es, el procedimiento seguido por la administración para la emisión del título ejecutivo base de autos- resulta inadmisibles en el estrecho marco cognoscitivo del juicio ejecutivo. Ello es así si además no se encuentran cuestionados los requisitos extrínsecos que confieren fuerza ejecutiva a la constancia de deuda” <sup>154</sup>. En el mismo sentido, se ha señalado que “no procede en el ámbito de la ejecución fiscal el cuestionamiento del procedimiento administrativo previo, salvo que se adviertan irregularidades manifiestas o que surja de igual forma la inexistencia de la deuda” <sup>155</sup>.

Más allá de esa pauta general, corresponde mencionar que existen varios precedentes en los cuales se ha examinado la validez de las notificaciones realizadas en el marco del procedimiento de determinación de oficio y sus vías recursivas. En dicho contexto, cuando se han advertido deficiencias en

---

la ley 11.683, “al legislar la excepción substancial de inhabilidad de título no puede ser interpretado con arreglo a un rigorismo formal que conduzca a negar, en obsequio de pruritos rituales, que la excepción que se analiza pueda ser articulada cuando no se hubieren cumplido, como en la especie, los trámites administrativos exigidos para el regular libramiento de una boleta de deuda o título ejecutivo fiscal” (*Fallos*, 288:416).

153 *Fallos*, 322:804.

154 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Groba Aldo Oscar y Beato de Groba Alicia S. s/ejecución fiscal”, expte. n° 68206/0, sentencia del 5 de noviembre de 2002.

155 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Dycasa S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 734000/0, sentencia del 12 de abril de 2007.

tales notificaciones, que justifican declarar su nulidad, se ha señalado que correspondía rechazar las respectivas ejecuciones<sup>156</sup>.

Asimismo, en el marco de una ejecución fiscal por el “Impuesto de Sellos”, se cuestionó la habilidad de un título ejecutivo librado sin realizar el procedimiento previo de determinación de oficio<sup>157</sup>. En ese contexto, la Sala I señaló que la potestad del Fisco local de emitir la boleta de deuda sin recurrir al procedimiento determinativo no debe ser interpretada con un alcance discrecional, sino que debe estar referida a aquellos casos en los cuales resulte clara la individualización de los presupuestos que habilitan el cobro del tributo. Es decir, que se debe evidenciar en forma indubitada la exigibilidad del impuesto reclamado. Por ello, en un caso en el que no se verificaban tales recaudos, concluyó que la boleta librada no

---

156 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/M. Royo S.A. s/ ejecución fiscal”, expte. n° 728506/0, sentencia del 3 de septiembre de 2014; y “GCBA c/Luis Bernini S.A. y otros s/ejecución fiscal”, expte. n° 847023/0, decisión del 22 de marzo de 2016; y Sala I, “GCBA c/Simpa S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 767193/0, pronunciamiento del 20 de agosto de 2009. Ver, en sentido análogo, TSJ, “Inversora Quillén S.A. s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Inversora Quillén S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 1888/02, decisión del 5 de marzo de 2003, disidencia del juez CASÁS, que en su parte pertinente expresó “si la resolución n° 2.522-DGR-98 no ha comenzado a producir efectos jurídicos respecto de su destinatario [en alusión a la ineficacia de la notificación], no se encuentra firme. Si la resolución aludida todavía no se encuentra firme, la deuda que a la quejosa reclama el GCBA, por el momento, no resulta exigible a través del presente proceso de ejecución fiscal”.

157 Cabe recordar que el art. 496, CF, establece, respecto del “Impuesto de Sellos”, que “[c]uando en el marco de las facultades de verificación se constataren incumplimientos a lo prescripto en el presente Título, se emitirá, previa intimación administrativa, la boleta de deuda por el impuesto no ingresado, el que tendrá carácter de título ejecutivo. Cuando la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos considere necesario a fin de determinar la obligación tributaria, iniciar un proceso de determinación de oficio, se aplicará en lo que corresponda el procedimiento establecido en el artículo 148 del presente Código”.

cumplía con los requisitos esenciales para constituir un título ejecutivo hábil <sup>158</sup>.

En otro orden de ideas, cabe agregar que en los casos previstos por el art. 186, CF <sup>159</sup> -disposición que establece la posibilidad de requerir compulsivamente, previa “intimación fehaciente”, el pago de las diferencias originadas en el cómputo de conceptos o importes improcedentes en una declaración jurada-, se consideró que dicha facultad debía interpretarse restrictivamente, y que no podía suplirse la mencionada intimación -que debe realizarse en sede administrativa- con la que se practicase en el marco de la ejecución fiscal, ya que de esa forma se vulneraría el ejercicio del derecho de defensa en sede administrativa. En consecuencia, se rechazó la ejecución con sustento en que “fue iniciada en base a un instrumento que carece de fuerza ejecutiva en tanto fue emitido sin haberse dado acabado cumplimiento a las formalidades procedimentales previas que la normativa aplicable exigía para el caso, y cuya observancia se vincula al respeto de la garantía del debido proceso adjetivo” <sup>160</sup>.

Asimismo, la jurisprudencia sostuvo que la intimación cumplida a través de un acta de constatación en la cual la inspección actuante reclamó, de forma genérica, “el pago de los

---

158 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/YPF S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° B52593-2014/0, sentencia del 23 de marzo de 2017.

159 Dicho artículo dispone que “Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto declarado conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditación de saldos a favor, o el saldo a favor de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos se cancele o se difiera impropiamente (certificados y cheques falsos, etc.) no procederá para su impugnación el procedimiento de la determinación de oficio, sino que basta la intimación fehaciente de pago de los conceptos incorrectamente computados, o de la diferencia que se genere en el resultado de dicha declaración jurada”. Es notoria la similitud de esta norma con el art. 14, ley 11.683.

160 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Textil Santa Fe S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 692014, sentencia del 21 de junio de 2007.

saldos descontados en forma impropcedente”, pero sin indicar concretamente el monto que correspondía a cada uno de los períodos detallados, no constituye la “intimación fehaciente”, exigida por la norma <sup>161</sup>.

### *c.1. La situación de los denominados “pagos a cuenta”*

Corresponde realizar un examen diferenciado respecto de los llamados “pagos a cuenta” <sup>162</sup> dado que, en el ámbito local, constituyen el supuesto que más ejecuciones registra con relación al “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” <sup>163</sup>.

En ese sentido, el art. 195, CF, establece que “[e]n los casos de contribuyentes que no presenten declaraciones juradas por uno (1) o más períodos fiscales o anticipos, la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos los emplazará para que dentro del término de quince (15) días presenten las declaraciones juradas e ingresen el impuesto correspondiente. Si dentro de dicho plazo no regularizan su situación podrá requerirse judicialmente el pago, a cuenta del gravamen que en definitiva les corresponde abonar, de una suma equivalente al impuesto declarado o determinado en el período fiscal o anticipo más próximo, según corresponda por cada una de las obligaciones omitidas”.

---

161 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala III, “GCBA c/Jugari S.A. s/ej. fisc.-ingresos brutos”, expte. n° 768666/0, sentencia del 17 de mayo de 2017.

162 Nos parece mucho más precisa y correcta la denominación de “pago provisorio de impuestos vencidos”, que adopta el art. 31 de la ley 11.683, al regular una figura análoga.

163 Tal como surge del art. 156, CF, la Administración se encuentra habilitada a iniciar una ejecución fiscal en concepto del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” en virtud de una determinación de oficio, cuando dicho acto se encuentra consentido o se haya agotado la vía administrativa (inc. 1°); ante la presentación de declaraciones juradas y falta de ingreso del respectivo tributo (inc. 2°) o declaraciones juradas simplificadas (inc. 7°); y por liquidaciones administrativas, tanto en concepto del “pago a cuenta”, de conformidad con lo establecido por el art. 195, CF (inc. 3°), como así también en los casos del “Régimen Simplificado” de dicho impuesto (inc. 4°).

## [áDA Ciudad

Respecto de dicho mecanismo, la Corte Suprema sostuvo que “[l]a facultad asignada al fisco local para requerir el pago provisorio de impuestos vencidos a quienes no hubieran presentado declaraciones juradas debe interpretarse restrictivamente, por constituir una excepción al principio relativo a la determinación de oficio de las obligaciones tributarias y teniendo en consideración que, en dicho marco, el contribuyente cuenta con la vista que asegura la defensa de sus derechos”<sup>164</sup>.

En el mismo sentido, la Cámara de Apelaciones del fuero señaló que “dicha facultad debe interpretarse estrictamente, en la medida en que implica apartarse del procedimiento establecido ordinariamente para la determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes (estimación de oficio, sobre base cierta o presunta)”<sup>165</sup>.

No obstante ello, en un precedente del Tribunal Superior de Justicia, se ha estimado que “cuando el obligado omite presentar la declaración, el fisco tiene dos caminos posibles: el de acudir sin más al procedimiento de determinación de oficio o pasar previamente por el del art. 150 [actualmente, se trata del art. 195, CF]. Este último artículo supone una alternativa con ventajas tanto para el Fisco como para el contribuyente. Para el contribuyente, porque le permite purgar su omisión. Si lo hace, el Fisco sólo puede cuestionar lo declarado de modo

---

164 CSJN, “GCBA c/Diversas Explotaciones Rurales S.A.”, sentencia del 3 de agosto de 2010, *Fallos*, 333:1268; y en el mismo sentido, “Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires c/Estudio Jurídico Cosme Beccar Varela”, pronunciamiento del 7 de diciembre de 1993, *Fallos*, 316:2764. Cabe agregar que dicha doctrina fue receptada en numerosos precedentes del fuero local.

165 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Aldear Foods S.A. s/ej. fisc.”, expte. n° 1108932/0, sentencia del 5 de agosto de 2014; y “GCBA c/Fideicomiso Junín 1127”, expte. n° 1149967/0, decisión del 16 de marzo de 2017. Ver, en el mismo sentido, Sala I, “GCBA c/Soluciones Documentales S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 527488/0, pronunciamiento del 30 de marzo de 2007; y “GCBA c/Geo Constructora S.R.L. s/ejecución fiscal”, expte. B90395-2013, fallo del 7 de julio de 2016.

fundado y siguiendo los pasos del procedimiento de determinación de oficio. Para el Fisco, porque le facilita de un modo algo abreviado un mecanismo de liquidación provisoria sobre base presunta, una base que podría ser empleada también en el marco de una determinación de oficio sobre base presunta”<sup>166</sup>.

De acuerdo con la transcripción efectuada, el procedimiento examinado presenta dos presupuestos fundamentales para su admisibilidad: en primer término, que el contribuyente no haya presentado ante el Fisco las declaraciones juradas pertinentes; y en segundo lugar, que sea emplazado por el término de quince (15) días para que regularice su situación.

En cuanto al primer requisito, se destacó que si la demandada había presentado las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos reclamados, la actora no pudo prevalecerse de la facultad conferida por el Código Fiscal de requerir pagos a cuenta, sino que debió acudir -de considerarlo pertinente- al procedimiento de determinación de oficio establecido por los arts. 145 y siguientes del citado ordenamiento<sup>167</sup>.

Es importante destacar que se han desestimado las ejecuciones promovidas en concepto del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” -por aplicación del mencionado art. 195, CF- cuando las declaraciones juradas se habían presentado antes de notificarse la respectiva intimación de pago. Al respecto, la Sala II sostuvo que “al momento de efectuarse la notificación de la presente ejecución, se encontraba ausente el presupuesto al cual la norma supedita la facultad de exigir judicialmente

---

166 TSJ, “GCBA c/Inversora Dock Sud S.A. s/ejecución fiscal s/recurso de apelación ordinario concedido”, expte. n° 4580/06, sentencia del 6 de noviembre de 2006, voto del juez LOZANO, al que adhirió la jueza CONDE.

167 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Rotaform Impresores S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 96025/0, sentencia del 17 de febrero de 2004. La relación existente entre el procedimiento referente a los “pagos a cuenta” y la determinación de oficio fue expuesta en forma clara por la jurisprudencia local (cfr. Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Americanísima S.R.L. s/ejecución fiscal”, expte. n° 221848/0, decisión del 25 de noviembre de 2004).

pagos a cuenta” y, en consecuencia, hizo lugar a la excepción de inhabilidad de título <sup>168</sup>. En el mismo sentido, se expedieron las otras salas de la Cámara al rechazar las ejecuciones fiscales cuando se encontraba acreditado que la demandada había efectuado la presentación de las declaraciones juradas pertinentes, de manera tardía, pero antes de ser intimada de pago <sup>169</sup>. De acuerdo con la doctrina expuesta, si la presentación de las declaraciones juradas se realiza con anterioridad a la intimación de pago, corresponde desestimar la ejecución.

En lo que respecta al segundo requisito mencionado, cabe destacar que también fueron rechazadas las ejecuciones en las que la Administración no había probado haber emplazado previamente al demandado <sup>170</sup>. En ese sentido, se señaló que la in-

---

168 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Taylor, Miguel Enrique Hamilton s/ejecución fiscal”, expte. n° 729917/0, sentencia del 7 de septiembre de 2007. En el mismo sentido, Sala II, “GCBA c/Donadio, Alejandro Luis s/ejecución fiscal”, expte. n° 56774/0, pronunciamiento del 30 de mayo de 2006; y “GCBA c/Campestrini s/ejecución fiscal”, expte. n° 944143/0, decisión del 21 de septiembre de 2010. Una situación con algunas similitudes fue examinada en una disidencia de los jueces FAYT y ZAFFARONI. En dicho caso, se había presentado la declaración jurada correspondiente al “Impuesto al Valor Agregado”, sin saldo a ingresar, en forma concomitante al inicio de la ejecución fiscal (CSJN, “AFIP-DGI c/Gualtieri”, resolución del 5 de febrero de 2008, *Fallos*, 331:17).

169 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala III, por mayoría, “GCBA c/Valter Motor S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 973925/0, sentencia del 11 de junio de 2014; y Sala I, “GCBA c/Geo Constructora SRL. s/ejecución fiscal”, expte. B90395-2013/0, fallo del 7 de julio de 2016.

170 Ver, entre muchos otros, Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Rolin S.R.L. s/ejecución fiscal”, expte. n° 104778/0, sentencia del 19 de marzo de 2003; “GCBA c/La Mantovana s/ejecución fiscal”, expte. n° 43483/0, resolución del 21 de septiembre de 2005; y “GCBA c/Vidal, Juan Eduardo s/ejecución fiscal”, expte. n° 83043/0, pronunciamiento del 17 de mayo de 2007. En igual sentido, Sala II, “GCBA c/Nechaevsky, Isidoro Goldfarb s/ejecución fiscal”, expte. n° 87533/0, sentencia del 6 de junio de 2003; “GCBA c/FAPLAC S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 215425/0, decisión del 4 de febrero de 2003; y “GCBA c/Clásica Sociedad Anónima s/ejecución fiscal”, pronunciamiento del 12 de diciembre de 2003. Ver, asimismo, Sala III,

timación masiva y por sistema resulta insuficiente para tener por acreditado el cumplimiento del aludido requisito, pues no se trata de una notificación particular al accionado, sino de un registro genérico en el cual consta su supuesta realización <sup>171</sup>. Asimismo, se admitió la excepción de inhabilidad de título con sustento en que se había cumplido el emplazamiento previo en forma defectuosa, ya que el DNI consignado del supuesto receptor de la misiva correspondía a otra persona, de modo que surgían razonables dudas respecto de la efectiva notificación previa <sup>172</sup>.

*d) La excepción de inhabilidad de título en los supuestos de deudas manifestamente inexistentes o inexigibles*

Todo proceso ejecutivo requiere la concurrencia de dos presupuestos básicos, es decir, debe tratarse de una deuda existente y exigible.

En ese contexto, una inveterada jurisprudencia de nuestra Corte Suprema <sup>173</sup> expresa que, más allá del estrecho marco cognoscitivo de la ejecución fiscal, no se puede exagerar el formalismo hasta el extremo de admitir la condena por una deuda inexistente, cuando esta circunstancia resulta manifiesta

---

“GCBA c/Osso, Gustavo José y Cazamajou, Rubén Enrique S. de H. s/ejecución fiscal”, expte. n° 1043908/0, sentencia del 13 de diciembre de 2013; y “GCBA c/Remises del Plata de Roa Melgarejo Ángel N. Pommerenck”, expte. n° 1057032/0, decisión del 18 de mayo de 2017.

171 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Orlando, Néstor Oscar s/ejecución fiscal”, expte. n° 50958/0, sentencia del 7 de noviembre de 2005.

172 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala III, “GCBA c/Textil Yoon San Luis S.A. s/ej. fisc.-ingresos brutos”, expte. n° 785340/2016-0, sentencia del 22 de febrero de 2019.

173 *Fallos*, 278:346; 294:420; 295:227, entre muchos otros. Sobre este tema puede consultarse la completa reseña efectuada en el voto del Dr. CASÁS, juez del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en la causa “GCBA c/Scrum S.A.”, expte. n° 2584/03, sentencia del 9 de marzo de 2004.

## áDA Ciudad

de las constancias de la causa, ya que lo contrario importaría un grave menoscabo de garantías constitucionales.

Asimismo, cabe agregar que la Corte Suprema de Justicia ha sostenido que los tribunales inferiores se encuentran obligados a tratar y resolver adecuadamente, en los juicios de apremio, las defensas fundadas en la inexistencia de deuda, siempre y cuando ello no presuponga el examen de otras cuestiones cuya acreditación exceda el limitado ámbito de tales procesos, razón por la cual se concluye, sin dificultad, que no pueden ser tenidas como sentencias válidas las decisiones que omitan tratar en forma adecuada las defensas aludidas, toda vez que aquéllas han de gravitar fundamentalmente en el resultado de la causa <sup>174</sup>.

La doctrina de la manifiesta inexistencia de deuda ya había sido expuesta con anterioridad por los tribunales inferiores <sup>175</sup> y ha sido receptada por la jurisprudencia del fuero local.

Al respecto, se ha sostenido que, más allá de que la excepción de inhabilidad de título se deba basar en vicios de forma de la boleta de deuda, “esta restricción no puede llevar al extremo de admitir una condena fundada en una deuda inexistente; empero la demostración de tal supuesto debe resultar manifiesta del proceso, exigencia ésta que no se configura cuando las circunstancias del caso no autorizan a concluir de manera inequívoca en la inexistencia del crédito. Ello se impone como una solución equilibrada entre el carácter abreviado de esta clase de procesos y la necesidad de indagar la verdad material de los ápices formales” <sup>176</sup>.

---

174 *Fallos*, 312:178; 318:1151; 325:1008; 327:4832; 331:47; 333:1268, entre muchos otros.

175 CNFed., Sala contencioso administrativa, “Gobierno nacional c/Sodimex S.R.L.”, sentencia del 29 de noviembre de 1965; *La Ley*, t. 122, p. 925.

176 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Sousse, Marcos s/ejecución fiscal”, ya citado; y Sala I, “GCBA c/Corporación Inversora de Capitales S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 66845/0, sentencia del 16 de febrero de 2005.

## áDA Ciudad

A pesar de que la casuística en este punto es muy rica, podríamos afirmar que el caso típico de una deuda manifiestamente inexistente se vincula con las exenciones <sup>177</sup>, es decir, supuestos en que se ha realizado el hecho imponible, pero existe una norma que dispensa el pago de la obligación tributaria. La Corte Suprema cuenta con varios precedentes, en el marco de procesos de ejecución fiscal, en los cuales la defensa mencionada encontraba sustento en una exención tributaria <sup>178</sup> y, por otra parte, también se registran diversos casos en la jurisprudencia local <sup>179</sup>.

Por supuesto, que esta defensa también resulta admisible en los casos en que la deuda es inexistente porque no se configuró el hecho imponible del respectivo tributo. En ese marco, puede mencionarse un caso muy particular en el cual, sobre la base de un peritaje contable producido en la causa, se señaló que el contribuyente no había realizado una actividad gravada en la jurisdicción local <sup>180</sup>. Otro caso interesante que se puede citar en este sentido, se vincula con un contribuyente que trabajaba bajo una relación de dependencia encubierta-actividad que no integra el hecho imponible del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, cfr. art. 178, inc. 1º, CF- y dicha relación laboral había sido reconocida en el ámbito de la Justicia Nacional del Trabajo <sup>181</sup>. Asimismo, se consideró que, si

---

177 En varias provincias, dentro de las excepciones admisibles, se contempla específicamente a la “exención fundada en ley” (ver los Códigos Fiscales de La Pampa, Mendoza, San Luis y Santa Fe).

178 *Fallos*, 298:626; 318:1151; 331:47, entre otros.

179 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I “GCBA c/Laboratorios Beta S.A s/ejecución fiscal”, expte. n° 104505/0, sentencia del 15 de mayo de 2003; “GCBA c/Francelli, Guillermo s/ejecución fiscal”, expte. n° 12098/0, decisión del 20 de abril de 2004; Sala II, “GCBA c/Colombo Ana María y otros s/ejecución fiscal”, expte. n° 319479/0, decisión del 3 de abril de 2008.

180 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Comaco S.R.L. s/ejecución fiscal”, expte. n° 38341/0, sentencia del 31 de octubre de 2005.

181 TSJ, “Cohen Alvarez, Edgardo A. s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘GCBA c/Cohen Alvarez, Edgardo A. s/ejecución

el contribuyente ha fallecido, no pudo configurarse el hecho imponible con posterioridad a su deceso, ya que el “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” grava el ejercicio habitual y a título oneroso de diversas actividades <sup>182</sup>.

Por otra parte, se ha sostenido que corresponde rechazar la pretensión ejecutiva contra una sociedad anónima que se disolvió, sin liquidarse, como consecuencia de la fusión por absorción con otro ente societario, con relación a las obligaciones tributarias nacidas entre ocho y nueve años después de la finalización de su existencia como persona jurídica, ya que resulta imposible jurídicamente que la ejecutada hubiera podido realizar el hecho imponible del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”. Lo expuesto, más allá de que la firma hubiera omitido denunciar oportunamente el cese y continuara presentando las respectivas declaraciones juradas en los tributos nacionales y locales con posterioridad a la finalización de la existencia de la sociedad como persona jurídica <sup>183</sup>.

En segundo término, corresponde mencionar distintos tipos de situaciones que se relacionan con las deudas manifiestamente inexigibles. En el ámbito nacional, son numerosos los precedentes judiciales que hicieron lugar a la excepción de inhabilidad de título por deudas inexigibles, básicamente, ante los intentos del Fisco de cobrar coactivamente multas que no se encontraban firmes <sup>184</sup>.

---

fiscal”, expte. n° 6175/08, sentencia del 20 de agosto de 2009.

182 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Maccarone, Roque s/ejecución fiscal”, expte. n° 833636/0, sentencia del 16 de septiembre de 2009.

183 TSJ, “Centro Médico Santa Isabel S.A. s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: GCBA c/Centro Médico Santa Isabel S.A. s/ejec. fisc.-ing. brutos convenio multilateral”, sentencia del 8 de agosto de 2018.

184 En materia de multas tributarias que se encuentran cuestionadas judicialmente, la Corte Suprema destacó que, en virtud de lo establecido por el art. 51 de la ley 11.683 (t.o. 1998), el Fisco Nacional, antes de iniciar

En el ámbito local, la imposibilidad de iniciar una ejecución fiscal por una multa no consentida se desprende expresamente del art. 450, CCAyT, en cuanto se refiere al cobro judicial de multas “ejecutoriadas”<sup>185</sup>. En efecto, “tal como dispone el art. 450, la ejecución fiscal sólo puede iniciarse en el caso de multas ejecutoriadas, es decir aquellas que han sido consentidas o a cuyo respecto se han agotado las vías administrativas y judiciales”<sup>186</sup>.

En sentido concordante, se ha expuesto que “no puede reconocerse, entonces, la facultad de la administración de ejecutar judicialmente un acto administrativo que impone una multa -y que no se encuentra firme por estar cuestionado en sede judicial-, pues ello importaría consagrar la directa ejecución de aquélla sin que el particular tenga la posibilidad de discutir su procedencia en el marco de un juicio previo”<sup>187</sup>.

---

su ejecución, debe aguardar a que recaiga sentencia firme en el proceso contencioso (cfr. CSJN, “Fisco Nacional-A.F.I.P. c/Compañía de Transporte El Colorado S.A.C.”, sentencia del 26 de junio de 2001, *Fallos*, 324:2009; y “Fisco Nacional c/Pemihual S.R.L.”, sentencia del 21 de octubre de 2003, *Fallos*, 326:4240).

185 TSJ, “Buenos Aires Container Services S.A. s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Buenos Aires Container Services S.A. c/GCBA s/otros procesos incidentales’”, expte. n° 1686/02, sentencia del 13 de noviembre de 2002. Asimismo, en materia de multas de carácter tributario, esta conclusión fluye del juego armónico de los arts. 85 y 120, CF.

186 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Parmalat Argentina S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 411155/0, sentencia del 29 de diciembre de 2005; y “GCBA c/Aloisio s/ejecución fiscal”, expte. n° 642965/0, decisión del 5 de marzo de 2010. En términos similares, Sala II, “GCBA c/Constructora de Edificios Torre S.A.C.F.I.M s/ejecución fiscal”, expte. n° 760853/0, fallo del 3 de abril de 2008.

187 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “Sistemas Temporarios S.A. c/GCBA s/impugnación de actos administrativos”, expte. n° 2879/0, sentencia del 26 de diciembre de 2001; cfr. “Boletín de jurisprudencia CAYT”, n.º 4, septiembre-diciembre de 2001, Oficina de Jurisprudencia del Consejo de la Magistratura, p. 38.

## [áDA Ciudad

En el mismo orden de ideas, se destaca el hecho de que las multas tributarias carecen de exigibilidad por la naturaleza penal que les ha reconocido la Corte Suprema de Justicia en una vasta jurisprudencia, cuando ha señalado que funcionan esencialmente como penas y no como indemnización, ya que se trata de sanciones ejemplificadoras e intimidatorias enderezadas a lograr el acatamiento de los preceptos legales. Por ello, en las multas tributarias no cabe hablar de “juicio” y, en particular, de aquel que el art. 18 de la Constitución Nacional exige como requisito que legitime una condena, si el trámite ante el órgano administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente; ni de “juicio previo” si dicha instancia no ha concluido y la sanción, en consecuencia, no es un resultado de las actuaciones producidas dentro de ella <sup>188</sup>.

Cabe aclarar que, con respecto a la exigencia legal de que la multa se encuentre “ejecutoriada”, se ha señalado que “constituye un presupuesto del proceso ejecutivo cuyo cumplimiento los jueces deben controlar de oficio”, de modo que se ha convalidado la decisión que rechazó *in limine* la ejecución al constatar que la resolución administrativa se encontraba cuestionada judicialmente y, por ello, no estaba en condiciones de ser ejecutada <sup>189</sup>.

---

188 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “Mapfre Argentina Seguros S.A. c/GCBA s/otros procesos Incidentales”, expte. n° 13297/1, sentencia del 2 de marzo de 2005. En el mismo sentido, TSJ, “Rodó Hogar” S.A. s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Rodo Hogar S.A. c/ GCBA s/impugnación de actos administrativos’”, expte. n° 2612/03, fallo del 7 de abril de 2004, voto del juez CASÁS. En el mismo sentido, se ha pronunciado la Cámara local (ver Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Accesorios Italianos S.R.L. y otros s/ejecución fiscal”, expte. B717-2017/0, sentencia del 6 de julio de 2017; y Sala III, “GCBA c/Importadora Priori S.A. s/ejecución fiscal”, expte. B38298-2015/0, resolución del 13 de abril de 2016, entre otros).

189 TSJ, “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Mapfre Argentina Seguros S.A. c/GCBA s/ otros procesos incidentales en Mapfre Argentina Seguros S.A. s/impugnación de actos administrativos’” y su acumulado expte. n° 4297/05 “GCBA s/queja por recurso de in-

## áDA Ciudad

Por otra parte, se ha destacado que si el contribuyente promueve, dentro del plazo del art. 7° del CCAyT, un proceso de conocimiento con el objeto de cuestionar la sanción, el título ejecutivo emitido prematuramente resulta inhábil para fundar el proceso ejecutivo, sin que modifique dicha solución la circunstancia de que dicho juicio haya sido desistido, pues la boleta no consigna correctamente la fecha en que la obligación se tornó exigible y, en consecuencia, en que debe iniciarse el cómputo de los intereses <sup>190</sup>.

Respecto de la exigibilidad de la deuda, también se ha argumentado que: “[l]as limitaciones que el art. 451 del Código Contencioso Administrativo y Tributario establece respecto de las excepciones oponibles en los juicios de ejecución fiscal no pueden conducir a negar la posibilidad de que se articulen, por vía de excepción, los efectos suspensivos de un recurso pues ello importaría tanto como frustrar de hecho el régimen procesal instituido en el Código Fiscal en tanto éste estructuraba una instancia de control judicial directo ante esta Cámara previa a la posibilidad de requerir judicialmente el pago del impuesto” <sup>191</sup>.

### *e) La excepción de falsedad de título*

El inc. 6° del art. 451, CCAyT, contempla además de la inhabilidad de título, a la falsedad. Al respecto, la Corte Suprema ha sostenido que la defensa de falsedad puede oponerse

---

constitucionalidad denegado en: ‘GCBA c/Mapfre Argentina Seguros S.A. s/ ejecución fiscal’, expte. n° 4344/05, sentencia del 3 de mayo de 2006.

190 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Interbaires S.A. s/ejecución fiscal”, expte. B3667/0, decisión del 9 de junio de 2017.

191 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Casa Lázaro Costa S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 18668/0, sentencia del 28 de febrero de 2002; cfr. “Boletín de jurisprudencia CAyT”, n.° 5, enero-abril de 2002, Oficina de Jurisprudencia del Consejo de la Magistratura, p. 15.

## [a]DA Ciudad

exclusivamente con fundamento en la adulteración material de la boleta o certificado de deuda <sup>192</sup>.

Expuesto el concepto general, resta mencionar cuál es el cauce idóneo para canalizar dicha excepción.

Se ha señalado que “el accionado, a efectos de invalidar un título ejecutivo, emanado de un certificado de deuda expedido por la autoridad administrativa competente, -por la firma o cualquier otro motivo- debe recurrir al procedimiento de re-dargución de falsedad y no pretender que el actor pruebe la autenticidad de la firma” <sup>193</sup>.

Sin embargo, la jurisprudencia local ha destacado que la excepción de falsedad de título resulta procedente cuando existe adulteración, en todo o en parte, del título ejecutivo en cuestión, y puede ser probada con una operación cualquiera, pudiéndose fundar tal defensa únicamente en un vicio del documento <sup>194</sup>.

### 7. Prescripción

En primer término, corresponde recordar que la prescripción es una institución de orden público, creada para dar estabilidad y firmeza a los negocios, disipar las incertidumbres del pasado y poner fin a la indecisión de los derechos <sup>195</sup>, de modo que su finalidad reside en la conveniencia general de concluir situaciones inestables y dar seguridad a los derechos, acla-

---

192 CSJN, “Chubut, Provincia de c/Yacimientos Petrolíferos Fiscales s/ejecución fiscal”, sentencia del 6 de julio de 1989, *Fallos*, 312:1163.

193 CNCont. Adm. Fed., Sala II, “Secretaría de Recursos Naturales y Ambiente Humano c/Gráfica Velton S.A. s/ejecución fiscal”, sentencia del 4 de junio de 1998; cfr. “Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal. Boletín de jurisprudencia”, año 1998, n° 2, mayo-agosto, *El Derecho*, p. 65.

194 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Asea Broen Bover s/ejecución fiscal”, expte. n° 117372/0, sentencia del 14 marzo de 2003.

195 *Fallos*: 191:340.

rando la situación de los patrimonios ante el abandono que la inacción del titular hace presumir <sup>196</sup>.

De forma similar, la jurisprudencia del fuero ha señalado que “la excepción de prescripción encuentra fundamento en razones de seguridad, de orden y de paz social, pues al derecho también le interesa sobremanera liquidar ciertas situaciones inestables, impidiendo que puedan ser materia de revisión después de pasado cierto tiempo; de este modo se da certeza a los derechos” <sup>197</sup>.

En cuanto a esta defensa se ha dicho que “implica que quien la opone no discute ni afecta el derecho del que se trate, sino que sólo aduce la imposibilidad de reclamarlo en juicio atento a que ha fenecido el plazo durante el cual el acreedor podía válidamente hacerlo” <sup>198</sup>.

Por último, cabe agregar que el art. 2552 del Código Civil y Comercial de la Nación dispone que “el juez no puede declarar de oficio la prescripción” <sup>199</sup>.

### *a) Tributos y recursos contemplados en el Código Fiscal*

Para examinar de forma adecuada esta excepción en los casos mencionados, resulta imprescindible acudir a las normas contenidas en el Código Fiscal.

En ese sentido, cabe destacar que dicho Código ha sufrido varias modificaciones a lo largo de los años y que, tal como se ha señalado al examinar una excepción de prescripción, “la

---

196 *Fallos*, 313:173; 318:1416, entre muchos otros.

197 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “Administración General de Puertos c/Dirección General Impositiva s/recurso de apelación judicial contra decisiones de D.G.R.”, sentencia del 18 de abril de 2001, La Ley, cita online: AR/JUR/4092/2001.

198 Cfr. FALCÓN, ob. cit., p. 307.

199 Norma que mantiene el criterio del art. 3964 del derogado Código Civil, en cuanto establecía que “El juez no puede suplir de oficio la prescripción”. En la nota de dicho artículo, VÉLEZ SANSFIELD expuso que la inacción no puede ser conocida y verificada por los jueces mientras no sea alegada y probada por el interesado, y que además, muchas veces, la conciencia puede resistir el oponer la prescripción.

## [áDA Ciudad

normativa aplicable a los períodos fiscales reclamados es la vigente al momento de devengarse el tributo original en cada una de las posiciones objeto de la pretensión”<sup>200</sup>.

Según el art. 81, CF, las acciones y poderes del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para determinar y exigir el pago de los impuestos y demás contribuciones integrantes de su régimen rentístico y para aplicar multas y clausura y exigir su pago prescriben por el transcurso de cinco (5) años, sin efectuar distinciones respecto del carácter de contribuyentes inscriptos o no<sup>201</sup>. Por otra parte, el CF contempla un plazo de dos (2) años a contar a partir de la fecha de presentación en concurso del contribuyente<sup>202</sup>.

Cabe agregar que el art. 82, CF, dispone que los plazos mencionados no correrán mientras los hechos imponibles no hayan podido ser conocidos por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, por algún acto o hecho que los exteriorice en la Ciudad. Dicha norma regula la “exteriorización” de los hechos imponibles respecto de las obligaciones de carácter instantáneo y para los tributos de base patrimonial, en cuanto infrinjan normas de índole registral. De todas formas, la norma mencionada agrega que el impuesto no resultará exigible cuando, al momento de la exteriorización, hu-

---

200 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “CGBA c/Transporte Serrano S.R.L. s/ejecución fiscal”, expte. n° 589728/0, sentencia del 15 de mayo de 2007.

201 Cabe aclarar que, anteriormente, se contemplaba un plazo de diez (10) años para el caso de contribuyentes no inscriptos que tuvieran la obligación de estarlo. Dicho supuesto fue eliminado a partir del año 2014, en virtud de las modificaciones realizadas por la ley 4807.

202 Dicho plazo coincide con el que surge del art. 56 de la ley 24.522. Sin embargo, parte de la doctrina critica el plazo de prescripción establecido para los contribuyentes concursados, ya que, a su entender, consagra una distinción irrazonable que transgrede el principio de igualdad. En consecuencia, se destaca que el plazo de prescripción bienal debe concederse a la generalidad de los sujetos pasivos. Ver SPISSO, Rodolfo R., “Prescripción de los tributos de la Ciudad de Buenos Aires”, *La Ley*, t. 2002-E, p. 887 y ss.

bieran transcurrido más de diez (10) años contados a partir del 1º de enero del año siguiente a la realización de los hechos imponible.

En cuanto al inicio de su cómputo, el art. 83, CF, establece que el término de prescripción para determinar el impuesto y sus facultades accesorias, así como la acción para exigir el pago, comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas y/o ingreso del gravamen<sup>203</sup>. Como puede apreciarse, en este aspecto, la legislación local se aparta de la regulación que existe en el Derecho Privado<sup>204</sup> y, en cambio, sigue el sistema de la ley 11.683.

Respecto de los motivos que justifican la particular forma de contar los plazos en materia tributaria se ha sostenido que la adopción de tal pauta uniforme obedece a una regla de eficiencia económica<sup>205</sup> y se agregó, citando a KRUSE<sup>206</sup>, que “La prescrip-

---

203 Con relación al “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, cabe destacar que pese al carácter anual del tributo (cfr. art. 231, CF), en los juicios de ejecución fiscal se suele reclamar el pago de anticipos. Tales conceptos poseen una fecha de vencimiento propia a partir de la cual se tornan exigibles, de modo que, a nuestro entender, resulta lógico concluir que es dicha fecha la que debe tomarse en cuenta para fijar el inicio del plazo de prescripción a efectos de perseguir su cobro y resulta independiente del momento en que debe presentarse la liquidación final -de carácter informativo- del impuesto por todo el período fiscal (cfr. art. 233, inc. b, CF).

204 En efecto, el art. 3956 del Código Civil establecía que “la prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación”. Por su parte, el actual art. 2554 del Código Civil y Comercial de la Nación dispone, como regla general, que “el transcurso del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible”.

205 TSJ, “GCBA c/Constructor S.A. s/ejecución fiscal s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. n° 3275/04, sentencia del 23 de febrero de 2005, voto del juez CASÁS.

206 KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Derecho Tributario. Parte General*, tercera edición, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978, pp. 283 y ss., en particular, p. 287.

ción es una estricta prescripción de calendario. No comienza ya con el nacimiento de la pretensión, sino a partir del momento en que expira el año en que la pretensión ha nacido, o -en los Impuestos sobre la renta, el Impuesto industrial y el Impuesto sobre el volumen de ventas- con el transcurso del año en que el sujeto pasivo realiza la declaración del impuesto. El resultado es que todos los plazos de la prescripción terminan unitariamente, lo que exime a las Oficinas de Hacienda de un control permanente de los plazos de prescripción transcurridos”. Más recientemente, se sostuvo que “la regulación de la prescripción de las obligaciones tributarias de forma tal que el cómputo del plazo de prescripción comience el 1º de enero siguiente al año en que venzan los plazos generales para presentar las declaraciones juradas y/o ingresarlas es una consecuencia, a mi juicio necesaria, de su calificación como ‘obligaciones de masa’ y trasunta un criterio adecuado para la administración -por el Fisco local- de la cartera de apremios, computando el plazo de prescripción a partir de una fecha única y general, independientemente de las fijadas para la presentación de las declaraciones juradas y/o ingreso de cada una de las obligaciones tributarias que, a veces, se escalonan por razones de mejor administración tributaria o para descongestionar las entidades bancarias que reciben los pagos correspondientes”<sup>207</sup>. En ese mismo sentido, la doctrina nacional destaca que la distinta solución que brinda el Derecho Fiscal tiene una sencilla explicación a poco que se piense que la Administración tributaria tiene a su cargo una significativa (a veces excesiva) masa de contribuyentes que hace imposible considerar un curso de prescripción individual para cada contribuyente en cada impuesto si se tomara la fecha de vencimiento de la obligación. Por tal motivo la ley dispone la anualización, según el año calendario, del curso de la prescripción a fin de hacer uniformemente posible el ejercicio de

---

207 TSJ, “GCBA c/Wal Mart Argentina S.R.L. s/ejecución fiscal s/recurso de apelación ordinario concedido”, expte. n° 11665/14, sentencia del 31 de octubre de 2016, voto del juez CASÁS.

las acciones fiscales con relación a la totalidad del universo de contribuyentes <sup>208</sup>.

Expuestos los plazos de prescripción y el inicio de su cómputo <sup>209</sup>, cabe aclarar que la excepción examinada requiere considerar, asimismo, las normas del Código Fiscal que regulan los supuestos de interrupción y suspensión de los plazos.

Resulta evidente que los actos interruptivos o suspensivos de la prescripción deben verificarse necesariamente antes de su vencimiento, ya que mal puede suspenderse o interrumpirse un plazo ya cumplido <sup>210</sup>. Por las mismas razones, no puede suspenderse ni interrumpirse un plazo cuyo transcurso aún no ha tenido inicio <sup>211</sup>.

Respecto de los supuestos de interrupción, referidos a las acciones y poderes del Fisco local para determinar y exigir el pago de los gravámenes, el art. 92, CF, contempla tres causas: 1) el reconocimiento expreso <sup>212</sup> o tácito de la obligación impositiva; 2) la renuncia al término corrido de la prescripción en curso <sup>213</sup>; y 3) el inicio de la ejecución fiscal contra el contribuyente o responsable.

---

208 DÍAZ ORTIZ, José A., “Prescripción de impuestos nacionales. Conflictos de interpretación”, *Impuestos*, t. 1991-A, p. 865.

209 El CF establece desde cuándo comienza a correr el plazo de prescripción, pero guarda silencio acerca de la manera de computarlo y respecto de su finalización. Por dicha razón, resultan aplicables las disposiciones del derecho común (Fallos: 249:256). Ver, en ese sentido, el art. 6° del Código Civil y Comercial de la Nación, norma que mantiene, en lo esencial, el criterio que surgía de los arts. 25 y 27 del derogado Código Civil.

210 Fallos: 312:2152 y 320:1081, entre otros.

211 CSJN, A.1054.XLII. “AFIP c/Carrera Damián s/ejecución fiscal”, sentencia del 5 de mayo de 2009.

212 Un supuesto de reconocimiento expreso de deuda se configura con la solicitud de acogimiento a un plan de facilidades de pago. Cfr. WURCEL, Alberto, *ob. cit.*, p. 234.

213 Ver los arts. 116 y 146, incs. 16 y 24, CF.

Dicho artículo dispone que, en los dos primeros supuestos, el nuevo término de la prescripción comenzará a correr a partir del 1º de enero siguiente al año en el que las circunstancias mencionadas ocurran. Sin embargo, agrega que, en los reconocimientos de obligaciones producidos con motivo del acogimiento a planes de facilidades de pago, el nuevo término de la prescripción comenzará a correr a partir del 1º de enero siguiente al año en el que concluya el plazo solicitado y otorgado, sin que obste a ello el estado del plan, sea vigente, caduco o nulo <sup>214</sup>.

De las tres causales que contempla el CF, la más relevante, a los fines de este trabajo, es sin duda la que se establece en último término, cuando la norma menciona los efectos interruptivos del inicio de la respectiva ejecución fiscal.

Al respecto, corresponde hacer una aclaración adicional, ya que es necesario indagar si tales efectos subsisten en caso de que el proceso de apremio haya culminado, por ejemplo, al declararse la caducidad de la instancia. En este sentido, consideramos aplicables las disposiciones del Derecho común en cuanto establecen que en tales supuestos la interrupción de la prescripción se tiene por no sucedida <sup>215</sup>.

---

214 La situación vinculada con el momento en que se reinicia el plazo de prescripción en los planes de facilidades de pago fue incorporada por la ley 745 (B.O.C.A.B.A. n° 1361 del 17 de enero de 2002), de modo que no se aplica a los planes suscriptos con anterioridad. Sin perjuicio de lo expuesto, podrían esgrimirse fundados argumentos en contra de la razonabilidad de la norma transcrita, en la medida en que posterga el reinicio del cómputo de la prescripción al plazo otorgado en el respectivo plan, independientemente del momento en que se produzca su caducidad, circunstancia que por sí misma tornaría exigible la deuda.

215 El art. 3987 del derogado Código Civil establecía que: “La interrupción de la prescripción, causada por la demanda, se tendrá por no sucedida, si el demandante desiste de ella, o si ha tenido lugar la deserción de la instancia, según las disposiciones del Código de procedimientos, o si el demandado es absuelto definitivamente”. Dicha solución se mantiene en el Código Civil y Comercial, cuyo art. 2547 dispone que “La interrupción del

Esta cuestión ha sido examinada por la jurisprudencia y, sobre la base de fundados argumentos, se señaló que en esos casos el efecto interruptivo se tiene por no cumplido, ya que no puede hacerse valer aquella interrupción si la causa concluyó por haberse decretado la caducidad de la instancia. En ese sentido, se argumentó que esa solución es exigida por estrictas razones de seguridad jurídica, pues la propia negligencia de los representantes en juicio del Estado -al permitir que caduque una causa- no puede dilatar en el tiempo, de forma indeterminada, la posibilidad de iniciar una ejecución fiscal, creando una situación de inestabilidad que es contraria a la seguridad jurídica, valor que, como ha sostenido reiteradamente la Corte Suprema, es de carácter constitucional. A mayor abundamiento, se señaló que resultan de aplicación supletoria los principios básicos plasmados en el Derecho Privado (art. 7º, CF), que corroboran la solución antes expuesta <sup>216</sup>.

En lo que respecta a las causales de suspensión de las acciones y poderes fiscales para determinar y exigir el pago de los impuestos y demás contribuciones, el art. 90, CF, dispone que se suspende por un año el curso de la prescripción desde la fecha de la notificación fehaciente de la resolución que inicia el procedimiento de determinación de oficio (inc. 1º); y también desde la fecha de la notificación fehaciente de la intimación administrativa de pago de gravámenes determinados cierta o presuntivamente (inc. 3º) <sup>217</sup>.

---

curso de la prescripción se tiene por no sucedida si se desiste del proceso o caduca la instancia”.

216 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Cardini de Meeks, Alicia M. s/ejecución fiscal”, expte. n° 154957/0, sentencia del 9 de mayo de 2005.

217 En dicho supuesto, el CF agrega que “Cuando medien recursos de reconsideración o jerárquico, la suspensión hasta el importe del gravamen liquidado se prolonga hasta ciento ochenta (180) días después de notificada la resolución dictada en los mismos. Cuando medie la acción prevista en el artículo 24, inciso b) del Convenio Multilateral, siempre que el contribu-

## [a]DA Ciudad

No obstante ello, cabe agregar que el curso de la prescripción también fue suspendido por un año, de manera general y para todos los contribuyentes, mediante las leyes locales 671<sup>218</sup> y 2569.

*b) La autonomía de la legislación de la Ciudad para regular la prescripción tributaria sin sujetarse a lo dispuesto por las normas nacionales*

Cabe destacar que las mayores discusiones que se generaron respecto de esta excepción se refirieron a la distribución constitucional de competencias entre los distintos niveles de gobierno, es decir, las cuestiones debatidas consistieron en determinar si pueden existir en el Derecho tributario local normas en materia de prescripción liberatoria que se aparten de la regulación establecida en el Derecho común.

Dicha controversia se encuentra inescindiblemente vinculada con los alcances que cabe otorgar al art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional, norma conocida como la “cláusula de los Códigos”.

Como es sabido, en la causa “Filcrosa”<sup>219</sup>, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo -de forma coincidente con lo

---

yente o responsable no haya hecho uso de los recursos de reconsideración y jerárquico y notifique a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de tal presentación en los términos y plazos previstos en la Ordenanza Procesal de la Comisión Arbitral, la suspensión, hasta el importe del tributo reclamado se prolonga hasta ciento ochenta (180) días después de haber adquirido firmeza la resolución dictada por la Comisión Arbitral o Plenaria, según corresponda”.

218 Se sostuvo que la suspensión por un año del plazo de prescripción, dispuesta en el art. 13 de la ley 671, se encuentra dentro de las facultades que emergen de la autonomía de la legislación de la Ciudad en la materia, razón por la cual su declaración de inconstitucionalidad resulta improcedente (Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Textil Santa Fe S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 536406/0, sentencia del 15 de julio de 2004).

219 CSJN, “Filcrosa S.A s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, sentencia del 30 de septiembre de 2003, *Fallos*, 326:3899. Con nota de SPISSO, Rodolfo R., “Proyección de los Códigos na-

dictaminado por la Procuración General de la Nación y con sustento en varios precedentes anteriores- que las jurisdicciones locales no pueden apartarse, en materia de prescripción de los tributos, de las normas que regulan este instituto en el Código Civil. Asimismo, cabe destacar que el Máximo Tribunal federal mantuvo ese criterio, sin fisuras, en varias causas posteriores <sup>220</sup>.

De conformidad con esa doctrina, las normas tributarias locales deben ajustarse a lo que disponga el Código Civil no sólo en lo que se refiere al plazo de prescripción aplicable, sino también respecto del inicio, la forma de cómputo, las causales de suspensión, interrupción, etc. En efecto, la Corte Suprema de Justicia ha destacado que “la prescripción de las obligaciones tributarias locales, tanto en lo relativo a sus respectivos plazos, como al momento de su inicio, y a sus causales de suspensión e interrupción, en virtud de lo dispuesto por el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional, se rigen por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República y, ante la ausencia de otra norma nacional que la discipline, su solución debe buscarse en el Código Civil, pues la prescripción no es un instituto del derecho público local sino un instituto general del derecho” <sup>221</sup>.

---

cionales sobre el derecho tributario provincial”, Jurisprudencia Argentina, 2003-IV-737.

220 Se pueden mencionar, a título de ejemplo, los autos “Casa Casma S.R.L.” (*Fallos*, 332:616), “Municipalidad de Resistencia c/Lubricom S.R.L.” (*Fallos*, 332:2108), “Bruno” (*Fallos*, 332:2250), F.358.XLV. “Fisco de la Provincia de Buenos Aires”, sentencia del 28 de septiembre de 2010; F.391.XLVI. “Fisco de Provincia c/Ullate” y P.154.XLV. “Provincia del Chaco c/Rivero”, decisiones del 1º de noviembre de 2011; D.711.XLVIII. “Dirección General de Rentas c/Pickelados Mendoza S.A. s/apremio”, pronunciamiento del 5 de agosto de 2014; y M.235.XLIX.RHE “Municipalidad de San Pedro c/Monte Yaboti S.A. s/ejecución fiscal”, fallo del 27 de noviembre de 2014.

221 CSJN, M.804.XLVIII. “Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/Herrmann, Alejandro Enrique s/apremio”, sentencia del 11 de febrero de 2014.

## [áDA Ciudad

La cuestión, que ha sido examinada por la más calificada doctrina tributarista <sup>222</sup> y ciertamente no es sencilla, fue sometida al conocimiento de los tribunales locales, cuya postura es clara al respecto.

Tanto antes, como después de que nuestro más Alto Tribunal se expidiera en la ya citada causa “Filcrosa”, en la jurisprudencia de la Ciudad, por diferentes argumentos, se sostuvo la constitucionalidad de las normas locales <sup>223</sup> -siempre que, claro está, no se vulneraran otros derechos- que se apartaban de las regulaciones del Código Civil en materia de prescripción.

Al respecto, se ha sostenido que, existiendo regulación específica en materia de prescripción de la acción del Fisco en el Derecho local, ninguna preeminencia tienen las normas contenidas en el Código Civil <sup>224</sup>.

Cabe señalar que la cuestión también fue examinada por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires, quien se pronunció en favor de la validez de las normas locales y aportó nuevos argumentos en contra de la posición expuesta por la Corte Suprema <sup>225</sup>.

---

222 Ver, por todos, GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *La autonomía del derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1996, pp. 71 a 79; LUQUI, Juan Carlos, “¿Preferencia de la ley común sobre la ley local?”, *La Ley*, t. 143, p. 25; y CASÁS, José O., “Gravitación del derecho civil sobre el derecho tributario provincial en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina”, *Doctrina Tributaria Errepar*, t. XIII, p. 293.

223 Ya sea de la ley 19.489, de las Ordenanzas Fiscales, o bien, posteriormente, de los Códigos Fiscales en sus diversas redacciones.

224 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “GCBA c/Hipódromo Argentino de Palermo S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 120188/0, sentencia del 21 de mayo 2004.

225 TSJ, “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado”, expte. n° 2192/03, sentencia del 17 de noviembre de 2003. Respecto de las repercusiones que tuvo el fallo puede consultarse, entre otros, BELLORINI, José Ignacio, “Los plazos de prescripción en materia tributaria (a partir de los términos previstos en el

Ese criterio fue reiterado en una causa posterior, en la que se especificó: “sentada la especial naturaleza del Derecho Tributario, su autonomía estructural y dogmática habilitan al legislador, no sólo a fijar plazos de prescripción diferentes a los adoptados por el derecho privado, sino también a estructurar modalidades de cómputo del término y causales de interrupción y suspensión específicas. Ello se ve recomendado, en lo relativo al cómputo por ejercicios, incluso, en el impuesto sobre los ingresos brutos, por tratarse de un impuesto anual” <sup>226</sup>.

El Tribunal Superior de Justicia durante muchos años expuso una postura contraria a la de la Corte Suprema <sup>227</sup>. Sin embargo, en una causa en la que se discutía la constitucionalidad del art. 13 de la ley local 671, el Máximo Tribunal federal sostuvo que “las provincias -y en este caso la Ciudad Autónoma de Buenos Aires- carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local. Parece necesario insistir aquí, una vez más, en que, como dijo esa Corte, la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un

---

sistema fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y el posible apartamiento del Código Civil”, *El Derecho*, t. 205, p. 503; VIDAL, Gladys V., “Las relaciones entre el derecho común y el derecho tributario ante el instituto de la prescripción (nota a fallo del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires)”, *Periódico Económico Tributario*, 2004 (mayo-3000), p. 2; BULIT GOÑI, Enrique G., “La ‘cláusula constitucional de los códigos’ y la prescripción de tributos locales: dos importantes fallos contrapuestos”, *Periódico Económico Tributario*, 2004 (mayo-3000), p. 1.

226 TSJ, “Y.P.F. S.A. c/D.G.R. (resolución n° 480-DGR-2000) s/recurso de apelación judicial c/decisiones DGR (art. 114, Código Fiscal) s/recurso ordinario de apelación concedido”, expte. n° 2594/03, sentencia del 11 de mayo de 2004, del voto del juez CASÁS.

227 V.gr. en las causas “Sociedad Italiana de Beneficencia”, expte. n° 2192/03, sentencia del 17 de noviembre de 2003; “GCBA c/Construccion S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 3275/04, decisión del 23 de febrero de 2005; y “Sastre, Graciela”, expte. n° 6204/08, pronunciamiento del 16 de junio de 2009.

instituto general del derecho”<sup>228</sup>. Como consecuencia de dicho precedente, en el año 2013, el Tribunal Superior de Justicia -dejando a salvo su opinión en contrario- modificó su postura y señaló que, por razones de economía procesal y para evitar someter al justiciable a un largo itinerario judicial innecesario, correspondía acatar la jurisprudencia emanada de la Corte Suprema<sup>229</sup>.

Finalmente, corresponde agregar que la evolución jurisprudencial indicada tuvo un nuevo giro con la sanción del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación<sup>230</sup>.

En lo que aquí interesa, el art. 2532 del Código Civil y Comercial dispone: “Ámbito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las Legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de los tributos”. Por otra parte, el art. 2560 establece: “Plazo Genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local”.

En ese sentido, no puede soslayarse que se han expuesto posturas totalmente antagónicas acerca de los alcances que cabe otorgar a los artículos mencionados.

En efecto, varios autores señalan que tales disposiciones son inconstitucionales, ya que el Congreso no puede delegar

---

228 CSJN, G.37.XLVI. “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Bottoni, Julio Heriberto s/ejecución fiscal-radicación de vehículos”, sentencia del 6 de diciembre de 2011, dictada por remisión al dictamen de la Procuradora Fiscal

229 TSJ, “Marini, Osvaldo Oscar s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: GCBA c/Osvaldo Marini s/ej. fisc.-avalúo”, expte. n° 9070/12, sentencia del 22 de octubre de 2013.

230 Para ampliar acerca de este tema, puede consultarse URRESTI, Patricio Esteban, “Implicancias del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación respecto de la prescripción en materia tributaria nacional y local”, dentro de la obra colectiva *El control de la actividad estatal*, Enrique ALONSO REGUEIRA (director), tomo II, Asociación de Docentes de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales-UBA, Buenos Aires, 2016, pp. 343 a 375.

una atribución que la Constitución le ha encomendado en el art. 75, inc. 12<sup>231</sup>. En cambio, parte de la doctrina sostiene que las legislaciones locales únicamente tienen potestad para fijar los plazos de prescripción, pero la regulación en lo que respecta al inicio del cómputo, las causales de suspensión e interrupción continúa siendo una atribución del legislador nacional. Por último, otros autores entienden que la forma en que se ha legislado en el nuevo Código Civil y Comercial la prescripción en materia tributaria conlleva a resguardar la autonomía de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a través del ejercicio efectivo y pleno de sus potestades normativas propias.

En ese contexto, cabe destacar que el Tribunal Superior de Justicia en la causa “Fornaguera Sempe” retomó el criterio que había adoptado en la causa “Sociedad Italiana de Beneficencia”, apartándose nuevamente de la doctrina expuesta por la Corte Suprema de Justicia en el caso “Filcrosa”, con fundamento en que el Congreso Nacional, a través de las disposiciones del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, “ha venido a validar la tesis que este Tribunal sentara en sus decisiones referidas a la autonomía local para reglar el plazo de prescripción de los tributos de la jurisdicción -independientemente de la fecha de entrada en vigencia del nuevo plexo, y de los aspectos de derecho intertemporal-; y existen suficientes razones para apartarse de la jurisprudencia anterior sentada por la CSJN sobre esta materia”<sup>232</sup>.

---

231 Ver, entre otros, SPISSO, Rodolfo R., “Prescripción liberatoria de tributos provinciales en el Código Civil y Comercial”, *La Ley* 2014-F, p. 1237.

232 TSJ, “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/GCBA s/otras demandas contra la aut. administrativa s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. n° 11148/14, sentencia del 23 de octubre de 2015, voto del juez CASÁS, solución que fue compartida por unanimidad. Dicha doctrina fue reiterada por el Tribunal Superior de Justicia en numerosas oportunidades (v.gr., en los autos “B.S.H. Electrodomésticos S.A.”, expte. n° 11427/14, decisión del 14 de septiembre de 2016; “GCBA c/Rocha Leinde-

## [áDA Ciudad

De conformidad con dicha doctrina, debe admitirse la competencia de la Legislatura de la Ciudad para regular de forma autónoma la prescripción tributaria local.

Para concluir, corresponde agregar que el criterio del Tribunal Superior de Justicia en la causa mencionada fue compartido por las tres salas de la Cámara de Apelaciones <sup>233</sup>.

### *c) Sanciones y multas previstas en el Código Fiscal*

Por su parte, en lo que respecta a las sanciones, el art. 81, CF, ha fijado un plazo de prescripción de cinco (5) años para aplicarlas y para exigir su pago <sup>234</sup>.

Ahora bien, en este aspecto, corresponde distinguir entre el inicio del término de prescripción para aplicar las multas <sup>235</sup> y el inicio del cómputo para perseguir su cobro judicial.

---

kar, Graciela Loreley”, expediente n° 13080/16, pronunciamiento del 2 de noviembre de 2016; “GCBA c/Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C.A.YG. s/ejecución fiscal”, expte. n° 13257/16, fallo del 22 de marzo de 2017; “GCBA c/Telefónica de Argentina S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 13717/16, resolución del 28 de junio de 2017; y, más recientemente, en la causa “Mecamed S.R.L.”, expte. n° 14545/17, sentencia del 21 de marzo de 2018).

233 Ver, entre otros, Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Torra y otros s/ej. fisc.-avalúo”, expte. n° 759487, sentencia del 30 de diciembre de 2015; Sala II, “GCBA c/Plumber S.R.L. s/ejecución fiscal”, expte. n° B55822-2014, decisión del 3 de mayo de 2016; y Sala III, “GCBA c/La Cabaña S.A. s/ej. fisc.”, expte. n° 1170656, pronunciamiento del 22 de abril de 2016.

234 El art. 81 del Código Fiscal establece: “Las acciones y poderes del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para determinar y exigir el pago de los impuestos y demás contribuciones integrantes de su régimen rentístico y **para aplicar multas** y clausura y **exigir su pago**, prescriben: 1. por el transcurso de cinco (5) años [...]” (el destacado es añadido).

235 El Código Fiscal, reiterando el error de la ley 19.489, durante un tiempo omitió establecer el plazo de prescripción de la acción fiscal tendiente a aplicar multas y hacerlas efectivas. Por ello, se señalaba que correspondía aplicar los arts. 62 y 65 del Código Penal, que establecen un plazo de dos años para la prescripción de la acción y de la pena en los supuestos de hechos reprimidos con multas (Cfr. SPISSE, Rodolfo R., “Prescripción de

En el primer caso, el término de la prescripción de la acción para aplicar la multa, de conformidad con lo establecido en el art. 84, CF, comienza a correr desde el 1° de enero siguiente al año que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales, legalmente considerada como hecho u omisión punible <sup>236</sup>.

En segundo lugar, el art. 86, CF, determina que el término de la prescripción de la acción para hacer efectiva la multa, es decir, para perseguir judicialmente su cobro, comienza a correr desde la fecha de notificación de la resolución firme que la imponga <sup>237</sup>.

---

los tributos de la Ciudad de Buenos Aires”, ob. cit., p. 887). Sin embargo, la jurisprudencia sostuvo que el plazo en materia de multas tributarias era de cinco años, en los siguientes términos: “El Código Fiscal, aunque determina el inicio del término de prescripción en los casos de multas, no lo establece expresamente. Se presenta, aquí, un vacío legal que ya se observaba en la ley 19.489 (conf. art. 1°) y que se fue trasladando al Código Fiscal, en sus textos sucesivos. Al respecto, a pesar de que el art. 69 sólo se refiere a las acciones y poderes ‘para determinar y exigir el pago de impuestos y demás contribuciones’, a falta de otra norma expresa, esa disposición también resulta aplicable a las multas. Esta solución, por otra parte, guarda coherencia con el régimen federal -cuyos lineamientos generales siguió el legislador local-, en el que expresamente se contemplan los mismos términos para las multas” (cfr. Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Danisant S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 314819/0, sentencia del 25 de noviembre de 2004). Cabe destacar que, con relación a la integración normativa, también se pronunció el Tribunal Superior de Justicia (autos “El Bagre Films S.A. s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘El Bagre Films S.A. c/GCBA s/impugnación de actos administrativos’”, expte. n° 9722/13, sentencia del 6 de agosto de 2014).

236 Cabe destacar que, tal como lo dispone el art. 85, CF, el hecho de haber prescrito la acción para exigir el pago del gravamen no tendrá efecto alguno sobre la acción para aplicar multa, por infracciones susceptibles de cometerse con posterioridad al vencimiento de los plazos generales para el pago de los gravámenes.

237 Corresponde reiterar que sólo puede perseguirse el cobro judicial de las multas que se encuentren “ejecutoriadas”, según el léxico que utiliza el art. 450, CCAyT.

Asimismo, cabe destacar que el Código Fiscal prevé supuestos de interrupción y suspensión propios en materia sancionatoria.

En efecto, en el caso de las multas, el art. 90, CF, establece que se suspende por un (1) año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) desde la fecha de la notificación fehaciente de la resolución que inicia la instrucción de sumario por incumplimiento de las obligaciones fiscales de orden material o formal (inc. 2º); y b) desde la fecha de la notificación fehaciente de la resolución condenatoria por la que se aplique la multa. Si la multa es recurrida administrativamente, el término de la suspensión se cuenta desde la fecha de la resolución recurrida hasta ciento ochenta (180) días después de notificado el resultado del recurso interpuesto (inc. 4º).

Por su parte, el art. 91, CF, prevé otros supuestos de suspensión en materia de aplicación de multas con el objeto de armonizar su ejercicio con el “Régimen Penal Tributario” <sup>238</sup>.

---

238 Dicho artículo establece: “[e]n aquellos casos en los cuales se verifique prima facie el elemento objetivo de punibilidad requerido por alguno de los delitos tipificados en el Régimen Penal Tributario se suspenderá el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para aplicar sanciones desde la fecha de notificación fehaciente del inicio del procedimiento de determinación de oficio hasta: 1. El momento en que el área de representación penal del Organismo dictamine que no corresponde formular denuncia penal. 2. La notificación fehaciente del acto administrativo por medio del cual se determinen obligaciones fiscales cuyo importe sea inferior al monto objetivo de punibilidad exigido por la norma represiva. 3. El dictado de la sentencia definitiva en sede judicial. En este supuesto, la suspensión del término de la prescripción se prolongará hasta ciento ochenta (180) días posteriores a la notificación que se le formule a la Administración respecto de encontrarse firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva. Cuando la instrucción del sumario no se encuentre vinculada a un procedimiento de determinación de oficio, el cómputo de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para aplicar sanciones se suspenderá desde: a) El momento en que el área de representación penal del Organismo dictamine que no corresponde formular denuncia penal hasta ciento ochenta (180) días posteriores a la convalidación jerárquica del citado dictamen; o b) La interposición de la denuncia por la presunta comisión de alguno de los delitos tipificados en el Régimen Penal Tributario

Por su parte, el art. 93, CF, dispone que el plazo de prescripción de la acción para aplicar multas o para hacerlas efectivas se interrumpirá por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término comenzará a correr el 1º de enero siguiente al año en el que tuvo lugar el hecho o la omisión punible.

### *d) Multas aplicadas por la violación de normas que no son de naturaleza tributaria*

Tal como se expuso al comienzo de este trabajo, mediante el juicio de ejecución fiscal puede perseguirse el cobro de multas ejecutoriadas que se originen en la violación de normas diferentes a las establecidas en el Código Fiscal, circunstancia que impone la necesidad de examinar cada una de las leyes pertinentes.

#### *d.1. Multas aplicadas por la Autoridad Administrativa del Trabajo*

La ley local 265 determinó las competencias de la Autoridad Administrativa del Trabajo de la Ciudad de Buenos Aires y, en lo que aquí interesa, estableció el régimen de las infracciones y sanciones aplicables (capítulo III, arts. 15 a 24), así como también el procedimiento correspondiente (capítulo IV, arts. 25 a 35).

El art. 34 de la ley <sup>239</sup> dispone que las sanciones de multa que imponga el funcionario a cargo de la Autoridad Administrativa del Trabajo podrán apelarse, dentro del término de cinco (5) días de notificado, por ante la Justicia de Trabajo <sup>240</sup> y agrega que el recurso deberá deducirse y fundarse ante la autoridad

---

hasta ciento ochenta (180) días posteriores a la notificación que se le formule a la Administración respecto de encontrarse firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva”.

239 Texto según la modificación dispuesta por la ley 5574.

240 Cabe aclarar que la cláusula transitoria tercera de la ley 265 dispone que, hasta tanto se constituya la Justicia del Trabajo en la Ciudad

administrativa que impuso o notificó la sanción. Mientras se sustancia el recurso la multa no revestirá el carácter de “ejecutoriada”, de modo que no será exigible y, en caso de que la Administración pretenda ejecutarla, puede ser válidamente repelida mediante la excepción de inhabilidad de título, tal como se expuso anteriormente.

Por su parte, el art. 22 establece que si la resolución impusiera multa y ésta no se pagare -siempre y cuando, claro está, se encuentre firme-, la Autoridad Administrativa del Trabajo procederá a su ejecución por la vía de apremio por ante los tribunales de Trabajo. Asimismo, agrega que, a tal fin, el testimonio o copia de la resolución sancionatoria o de su parte dispositiva, firmado por el funcionario a cargo de la Autoridad Administrativa del Trabajo o funcionario delegado, constituye título ejecutivo suficiente.

En lo que respecta concretamente a la prescripción, cabe mencionar, en primer término, el plazo previsto para aplicar las multas y las respectivas causales de interrupción. En ese sentido, el art. 24 establece que prescriben a los dos (2) años las acciones emergentes de las infracciones previstas en la ley 265 y agrega que la prescripción en curso se interrumpe por la constatación de la infracción, a través del acta pertinente, por el auto de apertura del sumario y por la comisión de nuevas infracciones.

Sin embargo, tales aspectos, en principio, sólo tienen relevancia para determinar la aplicación de las multas en sede administrativa, de modo que lo esencial, a efectos de examinar la procedencia de la excepción de prescripción en la ejecución fiscal, surge de la última parte del mencionado art. 24. Allí se estipula que las sanciones impuestas prescribirán a los dos (2) años de haber quedado firmes y que el plazo se interrumpirá por los actos encaminados a obtener su cobro en sede administrativa o judicial.

---

de Buenos Aires, la intervención judicial prevista en la ley se atribuye a la Justicia Contencioso Administrativa local.

### *d.2. Multas aplicadas por violaciones a las leyes nacionales 24.240 y 22.802*

El art. 11 de la ley local 757 establece que las resoluciones condenatorias que se impongan por violación de las mencionadas leyes pueden ser recurridas por vía de apelación ante la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, y que dicho recurso es concedido en relación y con efecto devolutivo <sup>241</sup>.

Por su parte, el art. 15 de la ley mencionada prevé un sistema de pago voluntario de las multas y determina que, una vez vencido el plazo sin que el infractor haya abonado la multa impuesta, la Autoridad de Aplicación emite el correspondiente certificado de deuda para su transferencia a los mandatarios a efectos de su cobro por vía judicial. Asimismo, agrega que la multa impuesta se ejecuta ante el fuero en lo Contencioso Administrativo y Tributario por el procedimiento de ejecución fiscal.

Cabe destacar que el art. 50 de la ley 24.240 -texto vigente según el punto 3.4 del anexo II a la ley 26.994- determina que las sanciones emergentes de dicha ley prescriben en el término de tres (3) años y agrega que la prescripción se interrumpe por la comisión de nuevas infracciones o por el inicio de las actuaciones administrativas.

En lo que respecta a la ley de lealtad comercial, el art. 24 de la ley 22.802 prevé que, transcurridos diez (10) días de recibida la respectiva intimación, la falta de pago de las multas impuestas que hubieran quedado firmes hará exigible su cobro mediante ejecución fiscal y, a tal efecto, será título suficiente el testimonio de la resolución recaída, expedido por la autoridad que la impuso. En materia de prescripción, el art. 26 establece que las acciones e infracciones emergentes de la ley 22.802 prescriben en el término de tres (3) años, y que

---

<sup>241</sup> En la redacción original el efecto era “suspensivo”, cuestión que se modificó con la ley 5591 (B.O.C.A.B.A. n° 4960 del 7 de septiembre de 2016).

la prescripción se interrumpirá por la comisión de nuevas infracciones o por el inicio de las actuaciones administrativas o judiciales <sup>242</sup>.

*d.3. Multas aplicadas por violación al régimen de faltas y multas contravencionales*

Con relación a este tipo de multas, cabe destacar que, luego de varios conflictos de competencia <sup>243</sup>, el Tribunal Superior de Justicia en la causa “Fontenla” <sup>244</sup> fijó el criterio en

---

242 Texto según la ley 26.993.

243 Las sucesivas contiendas de competencia se fundaron en las progresivas transferencias de competencias penales de la órbita nacional a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, realizadas a través de distintos acuerdos, aprobados por la Legislatura local (ver, entre otras, las leyes 597, 2257 y 5935).

244 TSJ, “GCBA c/Fontenla, Américo Mariano s/ejecución de multas s/conflicto de competencia”, expte. n° 2823/04, sentencia del 19 de marzo de 2004. Asimismo, corresponde señalar que dicho tribunal ha mantenido el criterio expuesto (autos “GCBA c/Bolsaflex S.A. s/ej. fisc.-otros s/conflicto de competencia”, expte. n° 8384/11, sentencia del 15 de diciembre de 2011; y “De Armas Peraza, Mario s/infr. art. 23, L 1217-ejecución de multa determinada por controlador s/conflicto de competencia”, expte. n° 12975/15, pronunciamiento del 1° de marzo de 2016). Cabe añadir que, más recientemente, dicho tribunal volvió a expedirse -por mayoría- en el mismo sentido y atribuyó la competencia de este tipo de ejecuciones al fuero en lo Penal, Contravencional y de Faltas (autos “Juaya, Marcos s/ejecución de multa determinada por controlador-EM s/conflicto de competencia”, expte. n° 15060/18, sentencia del 9 de mayo de 2018, voto de los jueces CASÁS, CONDE y WEINBERG). Cabe aclarar que, con la nueva composición del Tribunal Superior de Justicia, es probable que se modifique la doctrina mayoritaria antes expuesta. **NOTA DEL EDITOR:** Mientras este libro se encontraba en proceso de edición el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad cambió el criterio de asignación de competencia en este tipo de procesos al resolver el 17 de julio de 2019 en los autos Expte. n° 16232/19 “Camerlincky, Cristian s/ 23 - ejecución multa determinada por controlador s/conflicto de competencia” y otros. En función de la nueva jurisprudencia, corresponde la competencia del fuero en lo contencioso administrativo y tributario.

virtud del cual resulta competente el fuero Penal, Contravencional y de Faltas.

Sin perjuicio de ello, cabe destacar que, ante la ausencia de otras normas, dichos procesos de ejecución se rigen por las disposiciones del CCAyT <sup>245</sup>.

Respecto de la excepción bajo estudio, cabe destacar que hubo pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia en los que se señaló que no correspondía la declaración de oficio de la prescripción de la acción para ejecutar una multa firme.

En efecto, dicho tribunal mencionó que las multas, una vez firmes, generan en favor de la Administración una expectativa concreta en la percepción del producido de su ejecución, debiendo promoverse ésta de acuerdo con determinadas reglas. Por ello, se señaló que “la decisión consistente en omitir las reglas de aplicación al supuesto en examen y resolver la cuestión decretando la prescripción de oficio de una multa firme, sin que dicho punto hubiese sido opuesto como excepción por la ejecutada, vulnera el derecho de defensa en juicio del Gobierno de la Ciudad” <sup>246</sup>. Además, en dicho precedente, se precisó que “no resulta admisible la declaración oficiosa de la prescripción de una multa que se encuentra en condiciones de ser ejecutada por la vía de apremio. La prescripción de la deuda es, justamente, una de las excepciones que puede invocar la parte legitimada en el momento oportuno (art. 451.7, CCAT). Y tal defensa no fue ejercida por la demandada” <sup>247</sup>.

#### *d.4. Multas aplicadas por violación a los contratos administrativos celebrados entre las empresas prestadoras de servicios públicos y el Gobierno de la Ciudad*

---

245 Causa “Fontenla”, antes citada.

246 TSJ, “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘GCBA c/Expreso Cañuelas S.A. s/ejecución fiscal’”, expte. n° 3998, sentencia del 19 de octubre de 2005, del voto de la jueza CONDE, integrante de la mayoría.

247 Voto del juez CASÁS.

## [a]DA Ciudad

Estas sanciones se encuentran previstas en la ley 210 y son impuestas por el Ente Único Regulador de Servicios Públicos.

Cabe tener presente que dicho Ente Único fue creado por el art. 138 de la Constitución de la Ciudad y su función es ejercer el control, seguimiento y resguardo de la calidad de los servicios públicos prestados por la Administración central o descentralizada o por terceros, así como también el seguimiento de los servicios cuya fiscalización realice la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en forma concurrente con otras jurisdicciones, para la defensa y protección de los derechos de sus usuarios y consumidores, de la competencia y del medio ambiente, velando por la observancia de las leyes que se dicten al respecto <sup>248</sup>.

El art. 22 de la ley 210 indica que “[l]as disposiciones sancionatorias contenidas en las distintas normas de regulación de los servicios” son aplicadas por el Ente, pero dicha ley no prevé el plazo de prescripción pertinente.

Ante la falta de una solución legal expresa, consideramos que cabe recurrir a otros cuerpos normativos y, en ese sentido, corresponde señalar que la jurisprudencia local ha adoptado soluciones diversas.

A título ejemplificativo de los distintos criterios, en varias causas se ha entendido que resulta aplicable el plazo quinquenal establecido en el Código Fiscal <sup>249</sup>.

Desde otra perspectiva, se ha señalado que corresponde aplicar el plazo trienal previsto en el art. 50 de la ley 24.240, en virtud del vínculo contractual que unía a las partes <sup>250</sup>.

---

248 Art. 2º, ley 210.

249 Juzgado CAyT n° 24, “Ente Único Regulador de los Servicios Públicos c/Ilubaires S.A.”, expte. B45352-2014, sentencia del 21 de diciembre de 2015; y Juzgado CAyT n° 13, “Ente Único Regulador de los Servicios Públicos c/Ilubaires S.A.”, expte. B15529-2016, pronunciamiento del 17 de septiembre de 2017, y “Ente Único Regulador de los Servicios Públicos c/ Sutech S.A.”, expte. B13841-2016, decisión del 31 de julio de 2018.

250 Juzgado CAyT n° 14, “Ente Único Regulador de los Servicios Públicos c/Sutech S.A.”, expte. B3776-2016, sentencia del 9 de noviembre de

Finalmente, en otra postura, se descartó que este tipo de multas tengan naturaleza penal <sup>251</sup>, y que puedan emparentarse con la noción de tributos contenida en el Código Fiscal, cuerpo legal que no regula relaciones contractuales. En consecuencia, se consideró aplicable el plazo decenal de prescripción previsto en el derogado Código Civil, por el momento en que habían ocurrido los incumplimientos <sup>252</sup>.

### *e) La aplicación de la garantía del plazo razonable a los procesos de ejecución fiscal*

Cabe destacar que existen algunos precedentes en los cuales, si bien no cabía admitir la excepción de prescripción <sup>253</sup>, la Cámara del fuero entendió que, en virtud del tiempo

---

2016; y Juzgado CAyT n° 21, “Ente Único Regulador de los Servicios Públicos c/Sutec S.A.”, expte. B2891/2016, pronunciamiento del 14 de diciembre de 2018, ambas decisiones se encuentran firmes.

251 Consideramos que, aun si se sostuviera el carácter penal de tales multas, dicha premisa no implica, por sí misma, que deba admitirse la aplicación del Código Penal, ya que existen numerosas normas locales en las cuales, en materia de multas de indudable carácter penal, la Legislatura estableció expresamente plazos de prescripción para ejecutarlas. En efecto, en algunos casos, contempló un plazo de cinco años (v. gr. art. 81, inc. 1º, del Código Fiscal) y, en otros, determinó un plazo bienal (por ejemplo, en el art. 24, último párrafo, de la ley 265).

252 Juzgado CAyT n° 22, “Ente Único Regulador de los Servicios Públicos c/Ecohábitat S.A. Emepa S.A. UTE Nittida”, expte. B4547/2016, sentencia del 29 de diciembre de 2018, que se encuentra firme.

253 Cabe recordar que el inicio de la ejecución fiscal interrumpe el plazo de prescripción (art. 92, inc. 3º) y que, según el art. 2547 del Código Civil y Comercial de la Nación, “los efectos interruptivos del curso de la prescripción permanecen hasta que deviene firme la resolución que pone fin a la cuestión, con autoridad de cosa juzgada formal”. En el mismo sentido, se sostuvo que el efecto interruptivo derivado de la interposición de la demanda de ejecución se mantiene mientras tramita el juicio (ver TSJ, “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Liceda, Miguel Ángel Carlos s/ejecución fiscal’”, expte. n° 11708/14, sentencia del 16 de septiembre de 2015).

transcurrido durante el cual la causa estuvo detenida, se había transgredido el derecho a obtener una decisión en un “plazo razonable” y, en consecuencia, rechazó la ejecución fiscal <sup>254</sup>.

En dichas actuaciones se sostuvo que “el desarchivo de las actuaciones tuvo lugar... transcurridos más de 10 años... sin que la actora, en ningún momento, haya alegado circunstancias justificantes que disculparan tal inacción. Tales circunstancias obligan a analizar si, en la causa, se encuentran afectados los derechos al debido proceso, de defensa y de tutela judicial efectiva y, en particular, si se transgredió el derecho a obtener una decisión en el ‘plazo razonable’ al que se refiere el art. 8, inc. 1º, de la Convención Americana de Derechos Humanos <sup>255</sup>, cuyo rango constitucional ha sido reconocido por el art. 75, inc. 22, CN”. En ese contexto, la Sala I entendió que “constituye una derivación del derecho de defensa en juicio, el derecho a obtener un pronunciamiento judicial

---

254 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Club Social y Deportivo Argentino s/ ej. fisc.-ABL”, expte. n° 939763, sentencia del 18 de junio de 2013. Dicho criterio también fue aplicado por algunos tribunales de primera instancia (Juzgado CAyT n° 1, “GCBA c/Zorzoli Ángel Hugo s/ ej. fisc.-ABL”, expte. n° 1157393, decisión del 16 de octubre de 2013; y Juzgado CAyT n° 12, “GCBA c/Enrique Eugenio Marzullo s/ ej. fisc.-ABL”, expte. n° 939037, pronunciamiento del 15 de abril de 2016).

255 El mencionado artículo reconoce que “toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”. La Corte Suprema de Justicia señaló que “el plazo razonable de duración del proceso al que se alude en el inciso 1, del art. 8, constituye, entonces, una garantía exigible en toda clase de proceso, difiriéndose a los jueces la casuística determinación de si se ha configurado un retardo injustificado de la decisión” ya que “la garantía a obtener un pronunciamiento sin demoras indebidas no podía traducirse en un número fijo de días, meses o años” (causa “Losicer”, sentencia del 26 de junio de 2012, *Fallos*, 335:1126).

sin dilaciones previas que defina su posición frente a la ley y a la sociedad de modo de definir de la forma más rápida posible el estado de incertidumbre que se genera respecto de sus derechos y obligaciones”, y luego manifestó que “la causa fue archivada por decisión judicial... hecho que impidió que el ejecutado tomara conocimiento de la existencia del pleito por aproximadamente una década... la ejecutante no expuso ningún tipo de motivo que justificare el abandono del caso durante dicho considerable lapso de tiempo, amparándose sólo en el efecto interruptivo de la prescripción. Nótese que la dilación no se debió a la complejidad de las cuestiones planteadas, ni a la obstaculización del trámite por la demandada; simplemente, se trató de un prolongado término sin actividad procesal alguna imputable exclusivamente a la actora, es decir, a quien tiene interés en la pronta resolución del pleito (argumentos que la Corte observó al resolver el caso ‘Losicer’). Ello habilita a sostener que, en la especie, se ha producido una demora infundada (y, por ende, arbitraria e irrazonable)... nótese que el lapso de tiempo que la causa estuvo detenida supera dos veces el plazo de prescripción previsto en el ordenamiento jurídico para este tipo de obligaciones sin que, como se señalara anteriormente, existan motivos que avalen razonablemente dicho proceder de la accionante”.

Cabe destacar que, cuando el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad declaró mal concedido el recurso de inconstitucionalidad contra dicha sentencia, se sostuvo que “resulta irrazonable suponer que subsiste la posibilidad de promover y proseguir la ejecución de obligaciones que habrían comenzado a devengarse hace casi veinticinco años. De seguirse esa postura en situaciones fácticas análogas a las verificadas en este juicio (en que, además, existió una omisión de la defensa del Club Social y Deportivo Argentino en la sustanciación de la incidencia referida a la caducidad de la instancia -que derivó en la perención de aquélla-), el Fisco en sentido lato podría continuar la gestión recaudatoria de deudas devengadas ante la Real Hacienda, durante el Virreinato del Río de la Plata,

jurisdicción política de la cual es continuadora la República Argentina”<sup>256</sup>.

#### *8. Cosa juzgada*

Esta excepción -al igual que la de litispendencia- no ha sido contemplada expresamente en la ley 11.683. Sin embargo, sí se encuentra prevista en el art. 544, inc. 9° -por remisión expresa del art. 605- del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

En sentido coincidente, la ley procesal local en su art. 451, inc. 8°, la recepta en forma expresa.

En cuanto a su fundamento, se ha dicho que se relaciona estrechamente con las garantías constitucionales, ya que una sentencia firme que reconoce un derecho a un individuo, lo hace titular de un bien incorporado a su patrimonio del que no puede ser despojado en lo sucesivo por ninguna autoridad sin vulnerar la garantía constitucional de propiedad<sup>257</sup>. Y con relación a su finalidad se ha entendido que tiende a evitar la anarquía de los pronunciamientos judiciales y el respeto debido al tribunal que administra justicia en nombre del Estado<sup>258</sup>.

Por la remisión que contiene el art. 449, CCAyT, resulta aplicable a la excepción en examen lo dispuesto en el art. 282, inc. 7°, del mismo cuerpo normativo, que contempla a la cosa juzgada, dentro del capítulo destinado a las excepciones previas, en los siguientes términos: “para que sea procedente esta excepción el examen integral de las dos contiendas debe demostrar que se trata del mismo asunto sometido a decisión judicial, o por existir continencia, conexidad, accesoriedad o

---

256 TSJ, “GCBA c/Club Social y Deportivo Argentino s/ej. fisc.-ABL s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. n° 11490/14, sentencia del 12 de octubre del 2016, del voto del juez CASÁS.

257 Cfr. BUSTOS BERRONDO, Horacio, ob. cit., p. 211.

258 Cfr. BUSTOS BERRONDO, ob. cit., pp. 211/212.

subsidiariedad, la sentencia firme ya ha resuelto lo que constituye la materia o pretensión deducida en el nuevo juicio que se promueve”.

Si bien se ha dicho que la cosa juzgada es similar a la litispendencia, aunque más profunda que ella <sup>259</sup>, para su procedencia no es exigible la rigurosa identidad entre sujeto, objeto y causa <sup>260</sup>. Ello es así en virtud de lo dispuesto en el citado art. 282 y, por ende, será procedente tanto si ya ha existido sentencia definitiva en otro juicio por idéntico asunto, así como también cuando la sentencia definitiva haya decidido la misma cuestión por estar contenida en la pretensión de ese juicio, o bien por ser conexa, accesoria o subsidiaria a éste <sup>261</sup>. En el caso de la “continencia”, una causa contiene a otra, de la cual es parte; la cosa juzgada es total para el contenido y parcial para el continente. La “conexidad”, por otra parte, consiste en la interdependencia de causas; no requiere una igualdad absoluta de los aspectos de la cosa juzgada, sino la de los elementos suficientes que lleven a sentencias que eventualmente resuelvan problemas de otra preexistente, pudiendo generar resoluciones contradictorias. En la “accesoriedad”, existe un vínculo de dependencia -tal como sucede en los incidentes-. La “subsidiariedad”, por último, se produce cuando existe una relación de dependencia y, a diferencia de la anterior, no puede existir independiente de la causa principal <sup>262</sup>.

En este sentido, nuestro más Alto Tribunal ha expresado que para establecer la existencia de cosa juzgada corresponde realizar un examen integral de las contiendas y así determinar si la sentencia firme ha resuelto ya lo que constituye la pretensión deducida en la nueva causa. No es estrictamen-

---

259 Cfr. FALCÓN, ob. cit., p. 313

260 Cfr. MELZI, Flavia Irene y PRESAS BONORA, Jorge, ob. cit., p. 2224.

261 Cfr. V.V.A.A., ob. cit., BALBÍN, Carlos F. (director), comentario al art. 282 realizado por Daniela UGOLINI, p. 601.

262 Cfr. FALCÓN, ob. cit., p. 313.

te necesaria la concurrencia de las tres identidades clásicas, pues lo esencial es determinar si los litigios considerados en su conjunto, son idénticos o no, contradictorios o susceptibles de coexistir <sup>263</sup>.

Cabe señalar que esta excepción procederá cuando se hubiera rechazado una ejecución por haber prosperado alguna excepción de las denominadas perentorias -prescripción, pago, etc.- y la parte actora interponga una nueva pretensión ejecutiva basada en el mismo título que la anterior. Sin embargo, resultará improcedente si el rechazo de la ejecución se hubiera motivado en las denominadas excepciones dilatorias -incompetencia, falta de personería, espera, etc.- ya que, en estos supuestos, luego de subsanada la situación que originó la desestimación de la primera acción, resulta viable la continuación del proceso o el inicio de uno nuevo <sup>264</sup>.

En cuanto a las condiciones de admisibilidad, se ha dicho que aun cuando la norma no lo exige expresamente debe acompañarse con el escrito de oposición de la defensa un testimonio o copia certificada de la sentencia respectiva, o por lo menos indicar en forma clara el juzgado donde tramitó el otro proceso a fin de requerir la remisión del expediente <sup>265</sup>.

Con relación a los efectos que se generan en caso de acogerse, es evidente que producirá el rechazo de la pretensión y, en consecuencia, el archivo de las actuaciones. En este supuesto, el actor deberá afrontar las costas del juicio <sup>266</sup>.

---

263 *Fallos*, 316:3126.

264 VV.AA., *ob. cit.*, BALBÍN, Carlos F. (director), comentario al art. 451 realizado por Fabiana H. SCHAFRIK, Pablo A. DE GIOVANNI y Darío E. REYNOSO, p.1229

265 *Idem* nota anterior; en sentido coincidente, BUSTOS BERRONDO, *ob. cit.*, p. 212.

266 Conf. BUSTOS BERRONDO, *ob. cit.*, p. 212; BALBÍN, Carlos F. (director), *ob. cit.*, comentario al art. 451 *cit.*, p. 1229.

Por último, se menciona que, al igual que en el supuesto de la litispendencia, esta excepción podrá ser declarada de oficio y en cualquier estado de la causa, de conformidad con lo dispuesto por el art. 282, última parte, CCAyT -aplicable por remisión del art. 449 del mismo cuerpo legal, como ya fue indicado-.

Si bien la jurisprudencia local no registra muchos precedentes en los que haya tenido la oportunidad de examinar este tema, cabe destacar que la Cámara del fuero confirmó un pronunciamiento en el que se había hecho lugar a la excepción de cosa juzgada. Ello fue consecuencia de que, a partir de la prueba producida, se acreditó que se trataba de dos causas en las que existía identidad de sujetos, objeto y causa, y, asimismo, en la primera de ellas se había hecho lugar a la excepción de pago total <sup>267</sup>.

### III. Conclusiones

Las consideraciones expuestas a lo largo de este trabajo nos permiten extraer, de forma preliminar, algunas conclusiones.

En primer término, creemos que, a partir de la redacción del art. 451, CCAyT, y de la aplicación que han hecho de esta disposición los tribunales en lo Contencioso Administrativo y Tributario, no caben dudas de que se ha avanzado mucho, tanto con relación al régimen nacional, como al que se encontraba vigente en la Ciudad antes de la conformación del fuero local <sup>268</sup>.

En efecto, los diferentes incisos del art. 451, CCAyT, demuestran que el legislador de la Ciudad recogió de forma ex-

---

<sup>267</sup> Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “GCBA c/Pomato, Mario Héctor s/ejecución fiscal”, expte. n° 212319/0, sentencia del 11 de marzo de 2004.

<sup>268</sup> Con respecto al régimen anterior a la vigencia del CCAyT, ver MELZI, Flavia Irene y PRESAS BONORA, Jorge, ob. cit., p. 2216 y ss., cuyo trabajo se refiere, precisamente, a ese período.

presa los diversos aportes que la doctrina y jurisprudencia habían efectuado al respecto y, en consecuencia, amplió el campo de las excepciones admisibles en el proceso de ejecución fiscal.

Por otra parte, los tribunales locales han admitido, acertadamente, defensas que si bien no están contempladas de forma explícita en la norma, habían sido aceptadas por la jurisprudencia. Prueba de ello son los supuestos de manifiesta inexistencia de la deuda exigible, o bien los casos de incompetencia <sup>269</sup>.

Asimismo, respecto de las excepciones que se encuentran contempladas en el art. 451 CCAyT, la jurisprudencia las ha interpretado -desde nuestra perspectiva, correctamente- de forma flexible. Por lo tanto, ha extendido la excepción de inhabilidad de título a los supuestos en los que las boletas de deudas se han emitido sin respetar los procedimientos administrativos previstos en la legislación <sup>270</sup>.

Corresponde destacar que, más allá de que en el presente se ha hecho referencia especialmente a la jurisprudencia de la Cámara, hay que prestar más atención a las sentencias de primera instancia ya que, mediante la resolución n° 18/CM/2017 <sup>271</sup>, se ha elevado el monto mínimo de apelación a

---

269 Excepción que, por cuestiones de espacio, no ha sido examinada en este trabajo.

270 Anteriormente, también había sido declarada procedente la excepción de inhabilidad de título en los casos en los que no se cumplía con el emplazamiento previo que establece el art. 195, CF (cfr. CNCiv., Sala F, “Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires c/Fibrolin S.A.”, sentencia del 25 de noviembre de 1983, *El Derecho*, t. 109, p. 103).

271 Dicha resolución fue dictada por el Consejo de la Magistratura de la Ciudad, en virtud de lo dispuesto por el art. 456, CCAyT, que expresamente prevé, en lo pertinente: “La sentencia es apelable cuando el monto reclamado en el juicio de ejecución fiscal sea superior al que establezca la reglamentación que dicte el Consejo de la Magistratura”. Aunque la elevación de monto mínimo de apelabilidad puede ser objeto de críticas, también en este supuesto la ley local aventaja al sistema nacional, en el que la sentencia es inapelable (cfr. art. 92, ley 11.683).

la cantidad de noventa mil pesos (\$90.000), importe referido exclusivamente al capital, sin computar intereses.

Otra circunstancia que -si bien por cuestiones de extensión no fue objeto de examen- no debe ser soslayada, es la referida a la prueba <sup>272</sup> en este tipo de procesos. Al respecto, es necesario remarcar que los tribunales locales han recogido el principio de amplitud probatoria e incluso han ordenado, en reiteradas oportunidades, medidas para mejor proveer <sup>273</sup>. Todo ello a efectos de buscar la verdad jurídica objetiva, evitar atenerse a un excesivo rigor formal <sup>274</sup> y, en definitiva, dictar una sentencia justa.

En suma, consideramos que el panorama expuesto en este trabajo permite apreciar la situación que existe en el marco de las ejecuciones fiscales tramitadas ante el fuero contencioso porteño.

A nuestro entender, las distintas líneas jurisprudenciales reseñadas dan cuenta suficiente acerca de que se tutelan de manera efectiva los derechos de los contribuyentes y se los armoniza con la necesidad de percibir en forma oportuna la renta pública.

---

272 Art. 455, CCAyT: “Cuando se hubiere ofrecido prueba que no consistiese en constancias del expediente, el tribunal acuerda un plazo común para producirla, tomando en consideración las circunstancias y el lugar donde deba diligenciarse. Corresponde al/la ejecutado/a la carga de la prueba de los hechos en que funde las excepciones. El tribunal, por resolución fundada, desestima la prueba manifiestamente inadmisibles, meramente dilatoria o carente de utilidad. Se aplican supletoriamente las normas que rigen la prueba, en lo pertinente”.

273 El art. 29, inc. 2º, CCAyT, dentro de las facultades ordenatorias e instructorias de los tribunales, establece la de “ordenar las diligencias necesarias para esclarecer la verdad de los hechos controvertidos, respetando el derecho de defensa de las partes [...]”.

274 Ver, al respecto, el célebre precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Domingo Colalillo c/Compañía de Seguros España y Río de la Plata”, sentencia del 18 de septiembre de 1957, Fallos: 238:550.