

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS
PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS
CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS
(CECYT)

INFORME Nº 18
ÁREA TRIBUTARIA

JUICIO DE EJECUCIÓN
FISCAL Y LAS GARANTÍAS
CONSTITUCIONALES

Autora:

DRA. GÓMEZ VERA, SUSANA

Informe N° 18: Área tributaria, juicio de ejecución fiscal y las garantías constitucionales /
dirigido por Jorge José Gil. - 1a ed. - Buenos Aires : FACPCE, 2010.
52 p. ; 22x16 cm.

ISBN 978-987-25709-3-4

1. Impuestos. I. Gil, Jorge José, dir.
CDD 336.2

Fecha de catalogación: 02/09/2010

ÍNDICE

Introducción	5
Marco Jurídico	6
Innovaciones introducidas	6
Boleta de deuda: elementos	8
Procedimiento de Ejecución Fiscal	10
Mandamiento de intimación de pago y embargo	13
Agente fiscal: atribuciones	15
Medidas cautelares	16
Disposición AFIP 276/2008	18
Jurisprudencia	19
Causa: "Fisco Nacional/ AFIP - DGI vs. Llámenos S.A. s/ ejecución fiscal"	19
Causa: "Fisco Nacional - Dirección General Impositiva c/ Transportes 9 de Julio S.A."	21
Causa: "AFIP c/Intercorp SRL s/ejecución fiscal"	26
Juicio de Ejecución Fiscal en la Provincia de Mendoza ...	27
Jurisprudencia	27
Causa: "A.F.I.P.- D.G.I. contra Pérez, Josefina por Ejecución Fiscal"	27
Causa: "A.F.I.P.- D.G.I. contra Iluminación SRL por Ejecución Fiscal"	28
Datos estadísticos de la Provincia de Mendoza	29

Juicio de Ejecución respecto a la ley 26476 "Régimen de regularización impositiva. Promoción y protección del empleo registrado. Exteriorización y repatriación de capitales"	30
FACPCE: Propuesta de modificación al Sistema Tributario Nacional	32
Conclusiones	45
Bibliografía	47

Introducción

Las modificaciones del artículo 92 y siguientes de la ley nº 11.683 (t.o. 1.998 y sus modificaciones), en virtud de las sanciones de las leyes 25.239 B.O. 31/12/1999, 25.795 B.O. 17/11/2003 y 26.044 B.O. 06/07/2005 Ley Antievasión II), ponen de manifiesto que nos encontramos frente a un nuevo procedimiento de Ejecución Fiscal.

El Juicio de Ejecución Fiscal es un procedimiento expeditivo de cobro de tributos, con que cuenta el Estado Nacional, a través de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Con estas reformas introducidas, lo que se busca es acelerar y optimizar el cobro y recupero de las deudas tributarias y previsionales por parte del ente recaudador.

En este trabajo, trataremos de mostrar que a los agentes fiscales se les han otorgado *facultades demasiado amplias*, en franca violación de las garantías constitucionales del contribuyente y de las atribuciones propias del poder judicial: por un lado, se ocuparán de llevar adelante la ejecución sin respetar el derecho de defensa en juicio del "acusado" y, por otro, en el campo de las medidas preventivas, son los responsables de embargar las cuentas bancarias, fondos, decretar inhibición General de Bienes e intervenir también en tema de subastas.

La característica más importante del Juicio de Ejecución Fiscal es la de ser un juicio ejecutivo sumario, esto es, un juicio en el que no existe revisión judicial sobre el fondo de la deuda tributaria, sino que su fin inmediato es forzar al sujeto pasivo de la obligación a que la cumpla.

Diversos autores (Águeda, 2007; Alcón, 2007; Falco, 2006; Gadea y Guzmán, 2002; Viola, 2000, entre otros han planteado la inconstitucionalidad de esta nueva ejecución fiscal. Los planteos denuncian la adopción de funciones propias del Poder Judicial por parte del Poder Ejecutivo, en violación a la Constitución Na-

cional. Asimismo que la misma afecta el principio republicano de la división de poderes, ya que el poder administrativo detenta facultades judiciales.

Nuestra intención es elaborar el *status quaestionis* de este debate, a través del análisis de contenido de su Marco jurídico y de la síntesis de Jurisprudencia nacional y provincial, tratando de aportar a estas reflexiones desde la argumentación sobre los puntos débiles del nuevo procedimiento.

Marco Jurídico

En la ley nº 11683 Ley de Procedimiento tributario (T.O. vigente), en los artículos 92 a 95, se encuentra regulado este procedimiento así como en los artículos 604 y 605 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

En el quinto párrafo del art. 92 con la reforma introducida, se establece que en la ejecución fiscal resultan de aplicación en forma supletoria las disposiciones del "Código Civil y Comercial de la Nación". De este modo, la redacción del artículo incurre en *un error* ya que debería decir "Código Procesal Civil y Comercial de la Nación".

Innovaciones Introducidas

- a) El procedimiento se inaugura con la mera presentación del ahora agente fiscal (antes agente judicial), en la cual simplemente informa al órgano judicial, el conjunto de datos que la norma especifica:
Datos del contribuyente:
Clave identificación tributaria,
Domicilio,
Deuda existente,
Concepto y
Monto reclamado.

También exige la inclusión del el nombre de los oficiales de justicia *ad hoc* y personas autorizadas para intervenir en el diligenciamiento de requerimientos de pago y las medidas precautorias a tomar dentro de proceso judicial, empezando con la demanda.

- b) Cumplida esta presentación, el agente fiscal queda facultado a librar, bajo su firma, mandamiento de intimación de pago y embargo, incluyendo los intereses. Además, indicará la medida precautoria dispuesta.
- c) *La Administración Federal de Ingresos Públicos*, a través del agente fiscal, queda facultado para trabar por sí medidas precautorias alternativas, las cuales pueden ser indicadas en la presentación o bien indicarse con posterioridad. Estas medidas cautelares alternativas se refieren a aquellas que pueden ser trabadas por medios de comunicación informáticos. Mediante la Circular X del Banco Central de la República Argentina se ha habilitado el embargo general de fondos a través de Internet, por lo que la norma viene a legitimar el procedimiento.
- d) *La Administración Federal de Ingresos Públicos* puede decretar embargos de cuentas bancarias, fondos y valores depositados en entidades financieras, o bienes de cualquier tipo o naturaleza, e inhibiciones generales de bienes.
- e) Otra innovación muy importante es el denominado "agente fiscal", quien adquirió un rol activo y preponderante, suplantando al mismo magistrado en mucha de sus funciones.

Boleta de deuda

Para el desarrollo del tema en cuestión, es importante partir de la enunciación de un elemento fundamental en este proceso: *La boleta de deuda*- Es el comprobante fehaciente de un reclamo cierto por parte de AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos).

Podrá originarse por una sentencia judicial o del TFN (Tribunal Fiscal de la Nación), de una Determinación de Oficio firme, cuando se hubiera intimado ingresar pagos a cuenta, anticipos, accesorios, multas (ejecutoriadas o firmes) o pago provisorio de impuestos vencidos.

Elementos de la boleta de deuda

La boleta de deuda es el título ejecutivo asignado al Agente Fiscal para la promoción de la demanda. Podrá ser expedida siempre que provenga de un reclamo cierto por parte del Fisco.

La boleta de deuda deberá instrumentar una deuda líquida y exigible, representa la declaración documental del órgano fiscal en donde se deja constancia de la obligación del contribuyente.

Folco, Carlos M.¹ expresa que la boleta de deuda resultará válida como título ejecutivo en la medida que sea la culminación de un procedimiento administrativo regular. Ello por cuanto el libramiento de la boleta de deuda constituye un acto administrativo, por ser una declaración concreta y unilateral del órgano ejecutivo que produce efectos jurídicos inmediatos.

Dado que la boleta de deuda es emitida por la AFIP, tiene un carácter claramente unilateral por lo que no resulta la "culminación de un procedimiento administrativo regular".

¹ Folco, Carlos M.: «Ejecuciones Fiscales» Editorial La Ley. 1º edición año 2006.

El artículo 531 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación dispone que el juez deba examinar cuidadosamente:

- a) el instrumento con que se deduce la ejecución, y
- b) que se encuentren cumplimentados los presupuestos procesales contenidos en la norma que dé sustento a la vía ejecutiva, debiendo librar mandamiento de embargo.

Es decir que en esta materia tributaria, el juez federal se limita a examinar el origen de la deuda y si la boleta de deuda emitida por el Fisco, reúne las formalidades extrínsecas que la habilitan para iniciar la vía ejecutiva:

- a) lugar y fecha de libramiento de la boleta de deuda;
- b) firma del funcionario competente en calidad de juez administrativo;
- c) nombre y apellido o denominación social del deudor y domicilio fiscal del mismo;
- d) Clave Única de Identificación Tributaria del demandado;
- e) Importe y concepto de la deuda exigible;
- f) Certificado de la personería del agente fiscal representante de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Cabe aclarar que ni la ley de procedimiento ni su decreto reglamentario establecen requisitos que debe cumplir la boleta de deuda para su validez u eficacia jurídica en el proceso ejecutivo. No obstante esto, el juez no puede determinar la veracidad de la información de la boleta de deuda. Solamente determina el cumplimiento de las formalidades requeridas para su validez, las cuales fueron descriptas anteriormente. Por lo tanto, suele suceder que se inician juicios fiscales, a los que luego se le presentan excepciones (Pago Total Documentado, Espera Documentada, Prescripción e inhabilidad de título) aceptadas, y por las cuales se trabaron embargos, en perjuicio de los contribuyentes.

Inclusive, nos encontramos ante el mismo problema en caso de pagos con fecha anterior a la boleta de deuda, no comunicada por el contribuyente y demorada por el banco, ocasionando trámites innecesarios, con cargo a los contribuyentes. Esto es, a pesar de encontrarnos dentro de un siglo de tecnología informática, hay una demora importante en el procesamiento de datos.

Procedimiento de ejecución fiscal

El juicio comienza con la interposición de la demanda de ejecución fiscal en la presentación que realice el agente fiscal ante:

- a) el juzgado con competencia tributaria,
- b) la Mesa General de Entradas de la Cámara de Apelaciones (en las provincias es en los juzgados federales).

En este acto, el agente fiscal deberá informar según surja de la boleta de deuda lo siguiente:

- Nombre del demandado,
- Domicilio y carácter del mismo,
- Concepto y monto reclamado,
- Domicilio legal fijado por el demandante para sustanciar trámites ante el juzgado,
- Nombre de los oficiales de justicia *ad hoc* y personas autorizadas para intervenir en el diligenciamiento de requerimiento de pago, embargos, secuestros y notificaciones,
- Medidas precautorias a trabarse.

Es aquí donde interviene el juez, según lo expuesto anteriormente, dado que una de las grandes modificaciones introducidas es la de la figura de "agente fiscal", quien va a ostentar en adelante facultades propias del poder judicial.

Según lo ya mencionado en el artículo 531 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, el juez deberá examinar cuidadosamente:

- a) el instrumento con que se deduce la ejecución,
- b) que se encuentren cumplidos los presupuestos procesales contenidos en la norma que le dé sustento a la vía ejecutoria, debiendo librar el mandamiento de embargo.

Aquellos pagos que se hubieran realizados después de iniciado el juicio de ejecución, los que estuvieran mal imputados o no hubieran sido comunicados por el responsable en la forma que establezca el organismo fiscal, no serán hábiles para fundar excepción. No obstante, una vez acreditados los pagos en cuestión en los autos, procederá su archivo o reducción del monto demandado, con costas a cargo del ejecutado.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, establece que la responsabilidad de comunicar el pago es del contribuyente y no de las entidades que éstos designaron para su cobro, de manera que la demora es imputable al contribuyente.

La ley 11683 de procedimiento fiscal (t.o. 1978) establece que la responsabilidad del contribuyente o sujeto responsable recae sobre la verificación, determinación y fiscalización de los impuestos, pero en ningún momento establece la obligación de la comunicación del pago efectuado. Sería esta obligación encubierta una forma en que los agentes fiscales o personal responsable de la AFIP, deleguen la responsabilidad de ellos en los terceros. El contribuyente tendría la responsabilidad de la presentación de las DDJJ, su correcto armado, tener la documentación que avale dicha presentación y efectuar el pago, no de comunicarlo una vez efectuado.

De esta manera, el juez se limita, en este tipo de juicio, a una función pasiva, dado que el agente fiscal tiene en su poder todas las diligencias de este nuevo procedimiento.

En cuanto a la persona en la cual recae el carácter de agente fiscal, por el artículo 1º del Decreto Nº 1390/2001 B.O. 05/11/2001, se especifica que las designaciones de Agentes Fiscales previstas en el presente artículo deberán recaer en abogados que acrediten un mínimo de TRES (3) años de antigüedad en la matrícula respectiva. Cuando se refiere a matrícula respectiva, significa que los mismos deben tener la matrícula federal, ya que dicho proceso se lleva a cabo en juzgados federales.

Mediante la Disposición AFIP 276/08, la Administración Federal de Ingresos Públicos instrumenta las pautas operativas a que deben ajustarse los agentes fiscales durante el desarrollo del juicio ejecutivo.

Una de las principales críticas al nuevo procedimiento radica principalmente en este punto. Nos encontramos frente a superpoderes entregados a funcionarios, para que los mismos actúen como jueces, administrando justicia, tomando todas las medidas necesarias para el cobro forzado de lo supuestamente adeudado, dado que en ningún momento en esta etapa hay una sentencia. En este juicio, se supone *sentenciado al contribuyente, antes de que pueda demostrar su inocencia*.

Previo a este paso, debe cumplirse ciertos requisitos administrativos y de tiempo, para que este procedimiento se lleve a cabo:

- a) Debe mediar boleta de deuda notificada según lo establece el artículo 100 de la ley 11.683 de Procedimiento Tributario,
- b) Haber transcurrido un tiempo prudencial para el pago del mismo.

Dado que nos encontramos en tiempos, en donde la acreditación suele ser lenta, demorada, este tiempo debe ser el necesario para no producir hechos que ocasionen perjuicios al contribuyente, que es el más afectado en esta etapa. Con respecto a la forma de hacer efectiva las notificaciones previstas en la presente ley, tenemos que mencionar que las misma se realiza de la forma establecida en el artículo 100 inciso b) de la ley 11.683, la que expresa lo siguiente: "Personalmente, por medio de un empleado de la *Administración Federal de Ingresos Públicos*, quien dejará constancia en acta de la diligencia practicada y del lugar, día y hora en que se efectuó, exigiendo la firma del interesado. Si éste no supiere o no pudiera firmar, podrá hacerlo, a su ruego, un testigo".

Continua diciendo "Si el destinatario no estuviese o se negare a firmar, dejará igualmente constancia de ello en acta. En días siguientes, no feriados, concurrirán al domicilio del interesado DOS (2) funcionarios de la AFIP para notificarlo. Si tampoco fuera hallado, dejarán resolución o carta que deben entregar en sobre cerrado, a cualquier persona que hallare en el mismo, haciendo que la persona que lo reciba suscriba el acta ". También se agrega que las actas labradas por los empleados notificadores harán fe mientras no se demuestre su falsedad.

Mandamiento de intimación de pago y embargo

Una vez cumplida la presentación y designación del juzgado interviniente, el agente fiscal se encuentra facultado para emitir bajo su firma, el "mandamiento de intimación de pago" y eventualmente "embargo" (si no indicase otra medida alternativa), por la suma reclamada especificando su concepto con más 15% para responder a intereses y costas.

Asimismo, deberá indicar si se dispuso de alguna medida precautoria, el juez interviniente y la sede del juzgado donde tramita el juicio de ejecución fiscal, quedando el demandado citado para oponer las excepciones previstas en el artículo 92 de la ley 11.683. Las cuales son *Pago Total Documentado, Espera Documentada, Prescripción e Inhabilidad de Título*. Junto al mandamiento se acompañara copia de la boleta de deuda en ejecución.

El mandamiento debe ser notificado de la misma forma que la boleta de deuda, por lo cual caemos nuevamente en el problema de la notificación. Al respecto hay planteos de inconstitucionalidad sobre este tema. Aquí entra el planteo de la posición de los agentes fiscales. Si los mismo no son parte del Poder Judicial, sino empleados de la actora, se llega a la conclusión que los mismos son parte interesada en el juicio. Y como debe ser, el resultado del mismo se volcará hacia el lado del Fisco, si los accionados no concurren a ejercer su derecho de defensa en el plazo legal. Por lo cual si las notificaciones no son realizadas de forma correcta, el accionado, se ve gravemente afectado y sin posibilidad de realizar su defensa.

Si se realizare efectivamente alguna medida precautoria antes de la intimación al demandado, éstas deberán ser notificadas por el agente fiscal dentro de los cinco días siguientes de tomado conocimiento de la traba realizada.

Las medidas tomadas son preventivas, hasta su ejecución. No obstante esto, nos encontramos frente a una ambigüedad, dado que por un lado, la medida de embargo tomada sirve de garantía, no efectiviza el pago, y por otro lado, tenemos la interrupción abrupta de las actividades de la empresa. Tal es el caso de embargo de cuentas bancarias, dado que inmovilizan el saldo de la cuenta corriente, pero no detraen el pago, con lo cual generan solo problemas y no cumple con la finalidad de la ejecución fiscal, que es su pronto pago.

Si tenemos que agregar algún comentario a esto, es en el caso de cuenta bancarias, porqué entorpecer el desenvolvimiento, cuando pueden cobrarse del dinero existente en la cuenta.

Con respecto a ésto, podemos ampliar, que con las distintas medidas adoptadas por AFIP, con respecto a diversos temas, por ejemplo, el movimiento y pago con cuentas bancarias, lo que generan es en perjuicio del contribuyente y no logran un pronto pago. La pregunta es porqué se permite esto. Tal vez sea porque no está totalmente coordinado el procedimiento y haya temor de abusos por parte de los agentes. Tal vez tan solo sean medidas para asegurarse el pago, pero que al mismo tiempo generan problemas.

Agente fiscal: Atribuciones

El Agente Fiscal (antes agente judicial), está habilitado para librar bajo su firma, mandamiento de intimación de pago y trabar embargos y/u otras medidas cautelares que considere alternativamente, para llevar adelante la ejecución. He aquí el principal cambio en donde se autoriza a la administración pública a trabar medidas precautorias, a fin de asegurar el derecho que se reclama.

El agente fiscal actuante, al que se le asigna una boleta de deuda (elemento para llevar a cabo el proceso) se presenta ante el Juzgado Federal con competencia tributaria.

La naturaleza de la figura "agente fiscal" es legal y se halla encuadrada dentro del ámbito administrativo. Este agente fiscal depende de la *Administración Federal de Ingresos Públicos* y la representa teniendo las facultades que establece la ley. Establece la ley 25.239 que, todas las medidas tomadas y libradas por este representante de la *Administración Federal de Ingresos Públicos* "tendrá el mismo valor que una requisitoria y orden judicial", y a ello agrega que para el supuesto de uso incorrecto y/o

abusivo en el ejercicio de sus facultades, quedará sometido a las disposiciones del art. 1112 Código Civil, sin perjuicio de la responsabilidad profesional pertinente ante la entidad en la cual se ha matriculado.

Con respecto al artículo 1112 CC, este dice "Los hechos y las omisiones de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, por no cumplir sino de una manera irregular las obligaciones legales que les están impuestas, son comprendidos en las disposiciones de este título".

Para resumir, decimos que el Agente Fiscal realiza las siguientes tareas:

1. Inicio de la demanda
2. Notificaciones
3. Medidas Cautelares
4. Liquidación Administrativa
5. Determinación de sus honorarios

Entre las tareas más relevantes podemos mencionar:

Medidas cautelares

La *Administración Federal de Ingresos Públicos*, por intermedio del agente fiscal, podrá decretar el embargo de:

- cuentas bancarias, fondos y valores depositados en entidades financieras;
- bienes de cualquier tipo o naturaleza;
- inhibiciones generales de bienes; y
- adoptar otras medidas cautelares tendientes a garantizar el recupero de la deuda en ejecución.

El agente fiscal, representante de la *Administración Federal de Ingresos Públicos* podrá controlar su diligenciamiento y efectiva traba.

En cualquier estado de la ejecución podrá disponer el embargo general de los fondos y valores de cualquier naturaleza que los ejecutados tengan depositados en las entidades financieras registradas por la ley 21526.

Dentro de los 15 días de notificadas de la medida, dichas entidades financieras deberán informar a la *Administración Federal de Ingresos Públicos* acerca de los fondos y valores que resulten embargables, no rigiendo a tales fines el secreto bancario que establece el artículo 39 de la ley 21526.

Para los casos en que se requiera desapoderamiento físico o allanamiento de domicilio deberá requerir la orden respectiva del juez competente.

Asimismo, y en su caso, podrá llevar adelante la ejecución mediante la enajenación de los bienes embargados a través de subasta o concurso público.

Si las medidas cautelares recayeran sobre bienes registrables o sobre cuentas bancarias del deudor, la anotación de las mismas se practicará por oficio expedido por el agente fiscal representante de la *Administración Federal de Ingresos Públicos*, el cual tendrá el mismo valor que una requisitoria y orden judicial.

En el segundo párrafo del artículo 107 de la ley 11683 se dispone que la anotación y levantamiento de las medidas cautelares y las órdenes de transferencia de fondos que tengan como destinatarios a registros públicos, instituciones financieras y terceros detentadores, requeridos o decretados por la *Administración Federal de Ingresos Públicos* y los jueces competentes podrán efectivizarse a través de sistemas y medios de comunicación

informáticos en la forma y condiciones que determine la reglamentación.

Se establece además que esta disposición prevalecerá sobre las normas legales o reglamentarias específicas de cualquier naturaleza o materia, que impongan formas o solemnidades distintas para la toma de razón de dichas solicitudes medidas cautelares y órdenes.

Disposición AFIP 276/2008

Con fecha 26/06/2008 el ente recaudador, con muy buen criterio emitió la Disposición AFIP 276/2008, en la cual regula, entre otros, el procedimiento de deben observar las áreas de recaudación y los agentes fiscales, a los efectos de llevar a cago las ejecuciones fiscales. Recepta las disposiciones contenidas en la materia en instrucciones operativas internas vigentes y las difunde en un único texto normativa.

En los considerando de esta disposición se establecen los objetivos perseguidos. Estos objetivos son: la optimización de la eficiencia y eficacia de la gestión recaudatoria de *la Administración Federal*, la reducción significativa de los plazos de tramitación de las ejecuciones fiscales, la descongestión de los juzgados, evitando el confornte y/o emisión de actos uniformes y estandarizados (vg. Oficios, cédulas, mandamientos) y, finalmente, la adecuación del procedimiento tributario a los avances tecnológicos, posibilitando la radicación de juicios, la comunicación de solicitudes de informes sobre bienes y la anotación de medidas cautelares por medios informáticos.

Dicha disposición tiene fecha de Boletín Oficial del 30/06/2008.

Dentro de los innumerables preceptos, el embargo de fondos en forma preventiva y/o los honorarios de los agentes fiscales, constituyen aspectos importantes a tener en cuenta en la relación del contribuyente con el ente recaudador.- Por ello, es de relevancia

que se pongan a disposición, para que los contribuyentes tengan la posibilidad de saber anticipadamente los procedimientos que los representantes del fisco van a tener en cuenta a la hora de las ejecuciones fiscales.

De la lectura de esa Disposición no se advierte cambios favorables al contribuyente en cuanto a que afecta el derecho constitucional de defensa e implica un perjuicio patrimonial para los mismos.

Jurisprudencia

Causa: "Fisco Nacional/ AFIP - DGI vs. Liámenos S.A. s/ ejecución fiscal"

Fecha: 19/12/2007

Tribunal de origen: Juzgado Nacional de 1º instancia en lo contencioso

Administrativo Federal Nº 7

Corte Suprema de Justicia:

Ricardo Luis Lorenzetti - Elena I. Highton de Nolasco (en disidencia) - Carlos S. Fayt. - Enrique Santiago Petracchi - Juan Carlos Maqueda (en disidencia) - E. Raúl Zaffaroni (en disidencia) - Carmen M. Argibay.

La mayoría de su integrantes ubicó la cuestión de orden procesal por sobre la material, confirmando de este modo el fallo del a quo.

Resumen de la causa:

El Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal Nº 7 rechazó las excepciones opuestas por la demandada y, en consecuencia, mandó llevar adelante la ejecución promovida por el ente recaudador con el objeto de obtener el cobro de la suma de \$ 134.709,11, más sus intereses legales y costas.

"Llámenos SA" se había acogido al plan de facilidad del Decreto 493/95 que permitía abonar las sumas adeudas en concepto de impuestos hasta en 66 veces. En la cuota 27 existió un atraso de cuatro días, el contribuyente enfrentó el pago de esta cuota número 27 y siguió su cancelación hasta la 66, siempre en tiempo y forma. La AFIP percibió entonces las 66 cuotas. No obstante ello, decretó la caducidad del plan de pagos (el no pago en tiempo y forma de alguna de las cuotas, implica la caducidad del plan) e intimó el ingreso de la totalidad más los intereses, iniciando de esta manera el juicio de ejecución fiscal de conformidad a las pautas del artículo 92 a 95 de la Ley 11.683, tres años y medio más tarde.

En disidencia el Dr. Eugenio Zaffaroni declaró lo siguiente:

"Que, contra dicho pronunciamiento la demandada dedujo el Recurso Extraordinario cuya denegatoria diera origen a la queja. La recurrente aduce la arbitrariedad de la decisión por entender que la actora había aceptado pacíficamente durante sesenta (60) meses el pago de las cuotas del Plan de Facilidades de Pago al cual había incorporado los conceptos reclamados, y por una contingencia relativa a la cancelación de la cuota N° 27 (no pago en tiempo y forma) que, conforme se desprende del oportuno ofrecimiento de prueba para la demostración de su aserto, no le resulta imputable, se la condena al pago de una suma que podría significar la quiebra de la empresa".

En consecuencia, sostiene que el fallo es violatorio de los arts. 17 (propiedad inviolable), 18 (defensa en juicio), 19 (...ningún habitante de la Nación, será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe), 33 (derechos y garantías nacidas de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno) y concordantes de la Constitución Nacional, en tanto afectan su derecho de propiedad y de defensa en juicio y debido proceso.

Por último, expresó: "El grado de irrazonabilidad de este procedimiento no puede ser cubierto con ningún argumento formal, porque el cobro doble de la deuda es manifiestamente irracional y el principio republicano (art. 1° de la Constitución Nacional) prohíbe la irracionalidad de los actos de gobierno".

Si bien la opinión del Dr. Zaffaroni no asienta jurisprudencia, por lo menos trae al contribuyente una luz de comprensión en este Juicio tan delicado.

Hacía tiempo que algún miembro de la Corte Suprema de Justicia Nacional no daba un indicio de entendimiento para con el contribuyente.

Causa: "Fisco Nacional - Dirección General Impositiva c/ Transportes 9 de Julio S.A."

En sentido contrario a lo anterior, la CSJ se expidió en el Fallo "Fisco Nacional - Dirección General Impositiva c/ Transportes 9 de Julio S.A." – 05/02/2008

Corte Suprema de Justicia de la Nación -

Dr. Lorenzetti - Dra. Highton de Nolasco - Dr. Petracchi - Dr. Maqueda - Dr. Zaffaroni - Dra. Argibay (en disidencia).

Tribunal de origen: Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal nº 12 de Capital Federal.

Resumen de la causa:

La justicia, por solicitud del fisco, condenó a la empresa "Transporte 9 de Julio S.A." a pagar el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, ejercicio 2002. Sin embargo, **la deuda reclamada no era exigible** ya que la empresa se encontraba eximida del pago del tributo.

Se transcribe parte de la opinión de la Procuradora fiscal en su dictamen:

"Existía una exención de pleno derecho en el impuesto sobre la ganancia mínima presunta incorporado en nuestro

sistema fiscal por el Título V de la ley 25.063 y sus modificaciones-, para aquellas personas que suscribieran convenios para mejorar la competitividad nacional e internacional del sistema productivo argentino, y cumplieran con las condiciones allí establecidas.- El art. 11 del decreto 730/01 establecía que 'Los sujetos que resulten comprendidos en los convenios para mejorar la competitividad y la generación de empleo ya suscriptos o que se suscriban en el futuro podrán gozar de todos o algunos de los siguientes beneficios b) Exención del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta'. A su vez, el art. 51 establecía 'Las disposiciones del presente decreto entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial, excepto para: b) Lo dispuesto en el inciso b), del artículo 11: Que surtirá efecto para los ejercicios fiscales que cierren a partir del día siguiente, inclusive, al de publicación en el Boletín Oficial de la nómina en la que se encuentre incluido el beneficiario'.

Por otro lado, y sobre la base del texto transcrito, el sentenciante debió observar que la ejecutada alegó y aportó pruebas suficientes de que solicitó el 14 de septiembre de 2001 su inscripción dentro del convenio de competitividad correspondiente a la actividad de transporte de cargas (aprobado por decreto 929/01, publicado en el B.O. el 26 de julio de 2001), y de que fue incluida en la nómina de beneficiarios en el B.O. del 28 de septiembre de 2001, como asimismo de que su situación se hizo constar en el registro creado por la propia AFIP (por Resolución General 1.029) y se incluyó en la página Web de dicha repartición. Todo ello involucra constancias que fueron publicadas en medios oficiales, y que tampoco fueron objeto de controversia por parte de la ejecutante, tal como era su deber en caso de considerarlas falsas o inoportunas se agrega a lo señalado que fue la propia ejecutante quien, al contestar a el traslado de las excepciones opuestas, admitió expresamente que "Si bien la accionada se

encuentra incluida en el Registro de los Convenios de Competitividad, obteniendo una exención en el pago del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, de ningún modo se encuentra eximida -conforme las normas que regulan los beneficios otorgados por los convenios en cuestión de la obligación de presentar la respectiva declaración jurada", acertó que, por otro lado, y más allá de los términos contradictorios en que solicitó el rechazo de la excepción deducida, implicó indudablemente un reconocimiento expreso de la inexistencia de la obligación cuyo pago se reclamaba judicialmente debido a la exención de que gozaba la demandada, dando a entender que la ejecución se fundaba exclusivamente en la falta de cumplimiento de un deber formal por parte de la contribuyente.

Así las cosas, al configurarse el supuesto de una apreciación notoriamente insuficiente de las circunstancias del caso y de los elementos de prueba ofrecidos, pienso que la sentencia resulta descalificable a la luz de la doctrina elaborada por V.E. en torno de las sentencias arbitrarias.

Por lo expuesto, opino que V.E. debe declarar procedente el recurso de hecho, dejar sin efecto la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de agravios y devolver los autos al tribunal de origen, para que, por quien corresponda, dicte una nueva que tenga en cuenta lo aquí expresado.

Dentro del marco señalado pienso, por una parte, que el juez de primera instancia no valoró las constancias probatorias aportadas por la ejecutada y tendientes a demostrar, razonable y tempestivamente, la inexistencia de la deuda reclamada".

Los miembros de la Corte de acuerdo con lo determinado por la Sra. Procuradora Fiscal resolvieron:

"Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Fisco Nacional - Dirección General Impositiva c/ Transportes 9 de Julio S.A.", para decidir sobre su precedencia.

"Considerando: Que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal, y a los que corresponde remitirse por motivos de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se deja sin efecto la sentencia apelada, con costas. Agréguese la presentación directa a los autos principales, notifíquese y devuélvanse las actuaciones al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo fallo.

Considerando: Que el recurso extraordinario, cuya denegación origina esta queja, no se dirige contra una sentencia definitiva o equiparable a tal (art. 14 de la ley 48).

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se desestima la queja. Notifíquese y archívese, previa devolución de los autos principales".

Dr. Lorenzetti - Dra. Highton de Nolasco - Dr. Petracchi - Dr. Maqueda - Dr. Zaffaroni - Dra. Argibay (en disidencia).- 05/02/2008.

Comentarios

El dictamen de la Procuradora Fiscal fue compartido por los jueces de la Corte, expresando que los tribunales inferiores están **obligados a tratar y resolver en los juicios ejecutivos las defensas fundadas en la inexistencia de deuda** "siempre y cuando ello no presuponga el examen de otras cuestiones cuya acreditación exceda el ámbito de estos procesos".

Cabe recordar que la Ley nº 11683 de Procedimiento Tributario no contempla la posibilidad de que los contribuyentes puedan alegar, como en el caso, la defensa de inexistencia de deuda.

Se indicó también que el juez **no había estimado las pruebas aportadas por la empresa. Dichas pruebas demostraban la inexistencia de la deuda reclamada**, existía una exención en el pago de la Ganancia Mínima Presunta para aquellas personas que suscribieran convenios en pos de mejorar la competitividad nacional.

La AFIP había indicado que, aunque la empresa demandada se encontraba incluida en el registro de los convenios de competitividad, obteniendo una exención en el pago del impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, **"de ningún modo se encontraba eximida de la obligación de presentar la respectiva declaración jurada" o sea que expresaba el no cumplimiento de un deber formal** (la presentación de declaración jurada).

Esto implicó un **reconocimiento expreso por parte de AFIP de la inexistencia de la obligación cuyo pago reclamó**.

Por lo expuesto la CSJ dejó sin efecto la sentencia. Los magistrados indicaron que un incumplimiento formal del contribuyente no implicaba el nacimiento de la obligación de pago del tributo.

Causa: "AFIP c/Intercorp SRL s/ejecución fiscal"

La Corte Suprema de Justicia convocó una Audiencia Pública el 16 de julio de 2008 para debatir la facultad de la AFIP de trabar embargos.

Fue a través de la causa "AFIP c/ Intercorp SRL s/ ejecución fiscal".

La demanda involucra las facultades del organismo para disponer medidas cautelares sobre los bienes de los contribuyentes sin que lo dicte un juez.

Los embargos por parte de AFIP en juicios de ejecución fiscal comenzaron en el año 2000, luego de una modificación realizada en 1999 a la Ley de Procedimiento Tributario.

Según esa modificación, el artículo 92 de la ley indica que la AFIP, a través de sus agentes fiscales podrá "librar mandamiento de embargo".

Esto se debe a que habría un juicio en apariencia, donde el juez sólo sabe que la AFIP va a embargar.

A la Audiencia Pública por el caso Intercorp, la Corte convocó solamente a las partes, o sea los abogados de la empresa y de la AFIP, y también invitó a participar al Procurador General de la Nación, Esteban Righi.

Lo que se intentaba dirimir es si, mediante la reforma que autoriza al ente recaudador a decretar por sí el embargo de cuentas bancarias, fondos y valores depositados en entidades financieras, no se incurrió en abuso por parte de AFIP.

La empresa había planteado que el artículo 17 de la Constitución Nacional establece que solo un juez y no un funcionario meramente administrativo, puede disponer medidas que afecten el derecho de propiedad o, por lo menos, una de sus características que es el uso de esa propiedad.

Cabe aclarar que esta causa no está aún resuelta y la postura que adopte la CSJN es de gran importancia. Si decide la inconstitucionalidad del art. 92 LPT, serviría para poner un freno a las acciones discriminadas del ente recaudador, de lo contrario

la Administración Federal seguiría abusando de poderes mal atribuidos.

Juicio de ejecución fiscal en la provincia de Mendoza

Jurisprudencia

Causa: "A.F.I.P.- D.G.I. contra Pérez, Josefina por Ejecución Fiscal".

Juzgado de Origen: Juzgado Federal tributario Prov. de Mendoza
Resumen de la Causa: La demandada interpuso al progreso de la presente acción, la excepción de inconstitucionalidad del Art. 92 de la ley 11683.

En su defensa sostuvo que todo habitante de la República Argentina está obligado a observar y hacer observar la Constitución Nacional, los Tratados de igual jerarquía y la legislación que en su consecuencia de dicte (Art. 20 C. Civil). Menciona que:

"(...) abierta y descaradamente el procedimiento establecido por la ley 11683 viola los art. 14, 16, 17, 18, 28, 29,31 y 109 de la CN, por cuanto la demandada con fecha 19 de agosto de 2008 fue requerida de pago, haciéndosele saber, entre otras cosas, que se había dispuesto el embargo general de todos los fondos y valores que tenga depositados en cualquier entidad bancaria por las sumas reclamadas.

La habilitación de poderes especiales que se otorgan al organismo recaudador para realizar embargos sin orden judicial, no es más que el desconocimiento del fundamental principio republicano de la división de poderes. Ello por cuanto la facultad de trabar embargos otorgados por el Poder Legislativo al órgano fiscal sin intervención del juez competente, constituye una clara intromisión en el ámbito del Poder Judicial, el cual como órgano independiente es

garante de la libertad de los bienes y de la hora de los ciudadanos".

El órgano recaudador, en su defensa sostuvo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha admitido la defensa de inconstitucionalidad como remedio excepcional, si se dan dos requisitos:

- 1- Que sea la única vía para prevenir un mal grave importante y de imposible reparación,
- 2- Cuando lo decidido reviste gravedad institucional excediendo el interés particular de las partes y afectando al de la colectividad.

La AFIP también sostuvo que ninguno de los dos supuestos se da en la causa.

Respecto del primero, la sentencia que recaiga no hace cosa juzgada material sino formal, siendo revisable en el proceso ordinario posterior, con mayor garantía de defensa y amplitud de prueba.- En principio, la defensa de inconstitucionalidad no es admisible en el juicio ejecutivo, no prevista en el Código Procesal y la limitación de excepciones no genera agravio irreparable al ejercicio de defensa en juicio. Se declara la inapelabilidad de la sentencia dictada pero deja expedita la vía del ejecutado de repetir por vía Art. 81 LPT.

En este último sentido se expidió el Tribunal Tributario diciendo que "el juicio ejecutivo no es la vía idónea para alegar la inconstitucionalidad de normas legales, salvo casos verdaderamente excepcionales", por lo que rechaza la excepción de inconstitucionalidad incoada por la accionada y declara expedita la ejecución de la deuda contra la demanda.

Causa: "A.F.I.P.- D.G.I. contra Iluminación SRL por Ejecución Fiscal".

Juzgado de Origen: Juzgado Federal tributario Prov. de Mendoza

Resumen de la Causa:

Debido a problemas financieros derivados de la situación del país en el año 2001, es que se vio impedida la empresa del pago del primer anticipo de Impuesto a las Ganancias 2001. Para el mes de septiembre de 2001, ya había solucionado el problema y la deuda estaba paga. No obstante y con inusitada premura, como el ente recaudador procedió a emitir boleta de duda según notificación de 03/10/2001 y el Juicio ejecutivo comenzó su curso.

La demandada plantea y fundamenta la inconstitucionalidad del art. 92 de la LPT porque la cancelación de la deuda fue hecha con anterioridad a la notificación de la demanda, la traba de embargo es por una suma altamente superior a la realmente debida al momento de la interposición de la demanda, pero no al de su notificación, con esto se configura con un monto demandado inexistente que solo sirve de base para aumentar la regulación de honorarios de la Agente fiscal.

El Tribunal Tributario rechazó la solicitud de inconstitucionalidad por los mismos motivos que expresó en el caso anterior: Causa - "A.F.I.P.- D.G.I. contra Pérez, Josefina por Ejecución Fiscal".

De allí que estas dos causas tienen el mismo final y no son las únicas en tanto hay innumerables causas que siguen la misma suerte: no hacer lugar al incidente de inconstitucionalidad del art. 92 de la ley de Procedimiento tributario.

Datos estadísticos de la provincia de Mendoza

Mendoza no queda al margen del resto de las provincias con respecto a la existencia de este procedimiento para dilucidar contrariedades entre el ente recaudador y los contribuyentes o responsables.

El volumen de causas hace más difícil el trabajo de las Secretarías tributarias y por ende la lentitud con que los expedientes son estudiados hasta llegar a la Sentencia.

Dentro del conjunto de expedientes, son los de Juicios de Ejecución fiscal los de mayor porcentaje.

Los siguientes datos fueron suministrados por la Secretaria Tributaria del Juzgado Federal de Primera instancia de Mendoza.

	2006	2007	2008
Existencia de expedientes al inicio	47.267	49.768	54.764
Ejecuciones Fiscales iniciadas	3.460	1.935	2.168
Salidas con Sentencia interlocutoria	3.565	4.806	5.080

Juicio de Ejecución Respecto a la Ley 26476 "Régimen de regularización impositiva. Promoción y protección del empleo registrado. Exteriorización y repatriación de capitales"

Más allá de la discusión de la inconstitucionalidad o no del artículo 92 de la ley de Procedimiento tributario, la ley 26476 de B.O. 24/12/2008, ha traído un alivio para aquellos contribuyentes que estando en la etapa de un *juicio* tengan embargos en depósitos en entidades financieras.

En varios de sus artículos, la ley ha puesto de manifiesto el tema. En su artículo 2 establece que quedan incluidas aquellas obligaciones que se encuentran en curso de discusión administrativa, contencioso administrativa o *judicial*, a la fecha de publicación de la ley en el Boletín Oficial, siempre y cuando el demandado desista en forma indeclinable y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición.

Este allanamiento procederá en cualquier etapa o instancia administrativa, contencioso administrativa o *judicial*.

La RG AFIP N° 2537 B.O. 02/02/2009 (Procedimiento Fiscal. Régimen de regularización impositiva. Promoción y protección del empleo registrado. Exteriorización y repatriación de capitales. Reglamentación) establece que para formalizar el allanamiento

to en el caso de deudas en discusión administrativa, contencioso administrativo, o *judicial* deberá presentarse el Form. 408 en la dependencia de la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos) y se establece la forma de disponer el levantamiento de las medidas cautelares. Si se optare por cancelar la deuda mediante un plan de pagos, podrá el contribuyente solicitar la sustitución de la medida cautelar.

También esta RG en sus art. 9 y 10 regula en caso de deudas en *ejecución judicial*, acreditada en autos y segundo cuando se hubiere trabado embargo sobre fondos y/o valores de cualquier naturaleza.

El art. 9 aclara que en la adhesión al régimen, cuando quede firme la resolución judicial que tenga por formalizado el allanamiento a la pretensión fiscal y una vez cancelada en su totalidad la deuda, la Administración Federal podrá solicitar al juez el archivo de las actuaciones.

Para el caso que la solicitud de adhesión resulte anulada, o se declare el rechazo o caducidad del plan de facilidades por cualquier causa, el Organismo deberá proseguir con las acciones destinadas al cobro de la deuda en cuestión, conforme a la normativa vigente y en el art. 10 aclara que cuando se hubiere trabado embargo sobre fondos y/o valores de cualquier naturaleza, depositados en entidades financieras o sobre cuentas a cobrar, así como cuando se hubiera efectivizado la intervención judicial de caja, la dependencia interviniente de este organismo -una vez acreditada la adhesión al régimen- dispondrá el levantamiento de la respectiva medida cautelar sin transferencia de los fondos que se hayan incautado, los que quedarán a disposición del contribuyente.

De tratarse de una medida cautelar que se hubiera efectivizado sobre fondos o valores depositados en cajas de seguridad, el levantamiento deberá disponerlo el juez que la hubiera decretado.

En el caso de optarse por la cancelación de la deuda mediante el plan de facilidades, las restantes medidas cautelares se mantenen-

drán vigentes y a pedido del interesado, podrán sustituirse por otra medida precautoria o por garantía suficiente a satisfacción de la Administración Federal.

El levantamiento de embargos bancarios alcanzará únicamente a las deudas incluidas en la regularización.

Esta sería la ocasión para que el contribuyente, que ya está con el grave problema de un juicio de Ejecución Fiscal, pueda, cumpliendo con lo que exige la RG, resolver el juicio iniciado y obtener la restitución de sus fondos y disponer libremente de los ellos.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas propuesta de modificación al sistema tributario nacional

El Área Tributaria del CECyT (Centro de estudios científicos y técnicos), que dirige la Dra. Teresa Gómez, a través de sus investigadores presentó en el mes de marzo de 2007 una propuesta de modificación al sistema tributario argentino.

En la introducción se señala que "esta Federación considera que el análisis de las fuentes de las que provendrá el financiamiento estatal, en general, y de cada una de ellas en particular, es una tarea permanente a la que, el conjunto de los profesionales en ciencias económicas, puede y debe realizar un significativo aporte, teniendo en cuenta que la tributación debe adecuarse a los cambios inherentes al contexto económico que la rodea y que la eficiencia del Estado tiene que manifestarse en su actividad financiera para alcanzar el objetivo de satisfacción de las necesidades públicas". También, entre otros conceptos, agrega:

"Desde Adam Smith hasta nuestros días, con distintas denominaciones, todos los autores han definido como la característica deseable de un sistema tributario la de su simplicidad. A pesar de ello, la historia argentina demuestra que con el devenir de los años este se ha tornado cada vez más complejo e incomodo.

Por ello, esta Federación entiende que resulta imprescindible generar acciones efectivas hacia la búsqueda de la simplicidad del sistema, legislando una norma nacional que evite confusiones y termine, de una vez para siempre, con la realidad imperante. Hoy la República Argentina solo cuenta con un régimen tributario que no permite ser definido como un sistema tributario.

Es importante destacar que un sistema sencillo resulta más fácil de administrar, más cómodo para los contribuyentes y, por ende, arroja menores niveles de evasión.

Por lo expresado, esta Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas considera propicio elevar a las autoridades nacionales, y a la sociedad en general, un conjunto de propuestas de reforma que tienden al objetivo enunciado".

En este marco es que, se propuso, entre otras, la modificación del art. 92 de la ley 11683 de Procedimiento Tributario y quedó redactado de la forma siguiente:

<p>Capitulo XI Juicio de Ejecución Fiscal Actual: Articulo 92- El cobro judicial de los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones, multas ejecutoriadas, intereses u otras cargas cuya aplicación, fiscalización o percepción esté a cargo de la <i>Administración Federal de Ingresos Públicos</i>, se hará por la vía de la ejecución fiscal establecida en la presente ley, sirviendo de suficiente título a tal efecto la bo-</p>	<p>Capitulo XI Juicio de Ejecución Fiscal Propuesta: Articulo 92- El cobro judicial de los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones, multas ejecutoriadas, intereses u otras cargas cuya aplicación, fiscalización o percepción esté a cargo de la <i>Administración Federal de Ingresos Públicos</i>, se hará por la vía de la ejecución fiscal establecida en la presente ley, sirviendo de suficiente título a tal efecto la boleta de deuda</p>
--	---

leta de deuda expedida por la *Administración Federal de Ingresos Públicos*. En este juicio si el ejecutado no abonara en el acto de intimársele el pago, quedará desde ese momento citado de venta, siendo las únicas excepciones admisibles a oponer dentro del plazo de cinco (5) días las siguientes:

- a) Pago total documentado
- b) Espera documentada
- c) Prescripción
- d) Inhabilidad de título, no admitiéndose esta excepción si no estuviera fundada exclusivamente en vicios relativos a la forma extrínseca de la boleta de deuda

No será aplicables al juicio de ejecución fiscal promovido por los conceptos indicados en el presente artículo, las excepciones contempladas en el segundo párrafo del artículo 605 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Cuando se trate del cobro de deudas tributarias no serán de aplicación las disposiciones de la ley 19.983, sino el procedimiento establecido en este capítulo.

expedida por la *Administración Federal de Ingresos Públicos* - En este juicio si el ejecutado no abonara en el acto de intimársele el pago, quedará desde ese momento citado de venta, siendo las únicas excepciones admisibles a oponer dentro del plazo de cinco (5) días las contempladas en el artículo 605 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Cuando se trate del cobro de deudas tributarias no serán de aplicación las disposiciones de la ley 19.983, sino el procedimiento establecido en este capítulo.

La ejecución fiscal será considerada juicio ejecutivo a todos sus efectos, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en este capítulo, aplicándose de manera supletoria las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación.

Los pagos efectuados después de iniciado el juicio no serán hábiles para fundar excepciones. Acreditados los mismos en autos procederá su archivo o reducción del monto demandado con costas a los ejecutados. Igual tratamiento se aplicará a los pagos mal imputados y a los no comunicados por el contribuyente o responsable en la forma que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, en cuyo caso se eximirá de las costas si se trata de la primera ejecución fiscal iniciada como consecuencia de dicho accionar.

No podrá oponerse nulidad de la sentencia del *Tribunal Fiscal de la Nación*, la que solo podrá ventilarse por la vía autorizada por el artículo 86 de esta ley.

La ejecución fiscal será considerada juicio ejecutivo a todos sus efectos, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en este capítulo, aplicándose de manera supletoria las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación.

Los pagos efectuados después de iniciado el juicio no serán hábiles para fundar excepción. Acreditados los mismos en autos procederá su archivo o reducción del monto demandado con costas a los ejecutados. Igual tratamiento se aplicará a los pagos mal imputados por el contribuyente o responsable, en cuyo caso eximirá de las costas si se trata de la primera ejecución fiscal iniciada como consecuencia de dicho accionar.

No podrá oponerse nulidad de la sentencia del *Tribunal Fiscal de la Nación*, la que solo podrá ventilarse por la vía autorizada por el artículo 86 de esta ley.

A los efectos del procedimiento se tendrá por interpuesta la demanda de ejecución fiscal con la presentación del agente fiscal 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, así como el domicilio legal fijado por la demandante para sustanciar trámites ante el juzgado y el nombre de los oficiales de Justicia ad-hoc y personas autorizadas para intervenir en el diligenciamiento de requerimientos de pago, embargos, secuestros y notificaciones. En su caso, deberá informarse las medidas precautorias a trabarse. Asignado el tribunal competente, se impondrá de tal asignación a aquél con los datos específicos en el párrafo precedente.

Se propone derogar las facultades del agente fiscal.

Cumplido los recaudos contemplados en el párrafos precedentes y sin más trámites, el agente fiscal, representante de la *Administración Federal de Ingresos Públicos* estará facultado para librar bajo su firma mandamiento de intimación de pago y eventualmente embargo si no indicase otra medida alternativa, por la suma reclamada especificando su concepto con más de quince por ciento (15%) para responder a intereses y costas, indicando también la medida precautoria dispuesta, el Juez asignado interviniente y la sede del juzgado, quedando el demandado citado para oponer las excepciones previstas en el presente artículo. Con el mandamiento se acompañará copia de la boleta de deuda en ejecución.

La Administración Federal de Ingresos Públicos por intermedio del agente fiscal estará facultada para trabar por las sumas reclamadas las medidas precautorias alternativas indicadas en la presentación de prevención o que

indicare en posteriores presentaciones al Juez asignado.

La Administración Federal de Ingresos Públicos por intermedio del agente fiscal podrá decretar el embargo en cuentas bancarias, fondos y valores depositados en entidades financieras o de bienes de cualquier tipo o naturaleza, inhibiciones generales de bienes u adoptar otras medidas cautelares tendientes a garantizar el recupero de la deuda en ejecución. Asimismo podrá controlar su diligenciamiento y efectiva traba. En cualquier estado de la ejecución podrá disponer el embargo general de los fondos y valores de cualquier naturaleza que los depositados tengan depositados en las entidades financieras regidas por la ley 21.526. Dentro de los quince (15) días de notificadas de la medidas, dichas entidades deberán informar a *La Administración Federal de Ingresos Públicos* acerca de los fondos y valores que resulten embargados, no rigiendo a tales fines el secreto que establece el artículo 39 de la ley 21.526.

Para los casos en que se requiera desapoderamiento físico o allanamiento de domicilios deberá requerir la orden respectiva del juez competente. Asimismo, y en su caso, podrá llevar adelante la ejecución mediante la enajenación de los bienes embargados mediante subasta o por concurso público.

Si las medidas cautelares recayeran sobre bienes registrables o sobre cuentas bancarias del deudor, la anotación de las mismas se practicará por oficio expedido por el agente fiscal representante de *la Administración Federal de Ingresos Públicos*, el cual tendrá el mismo valor que una requisitoria y orden judicial. La responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas adoptadas por el agente fiscal, quedarán sometidas a las disposiciones del artículo 1112, sin perjuicio de la responsabilidad profesional pertinente ante su entidad de matriculación.

En caso de que cualquier medida precautoria resulte efec-

tivamente trabada antes de la intimación al demandado, éstas deberán serle notificadas por el agente fiscal dentro de los cinco (5) días siguientes de tomado conocimiento de la traba por el mismo.

En caso de oponerse excepciones por el ejecutado, éstas deberán presentarse ante el Juez asignado, manifestando bajo juramento la fecha de recepción de la intimación cumplida y acompañando la copia de la boleta de deuda y el mandamiento. De la excepción deducida y documentación acompañada el Juez ordenará traslado con copias por cinco (5) días al ejecutante, debiendo el auto que así lo dispone notificarse personalmente o por cédula al agente fiscal interviniente en el domicilio legal constituido. Previo al traslado, el juez podrá expedirse en materia de competencia. La sustanciación de las excepciones tramitará por las normas del juicio ejecutivo del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. La sentencia de ejecución será inapelable, que-

En caso de oponerse excepciones por el ejecutado, éstas deberán presentarse ante el Juez asignado, manifestando bajo juramento la fecha de recepción de la intimación cumplida y acompañando la copia de la boleta de deuda y el mandamiento. De la excepción deducida y documentación acompañada el Juez ordenará traslado con copias por cinco (5) días al ejecutante, debiendo el auto que así lo dispone notificarse personalmente o por cédula al agente fiscal interviniente en el domicilio legal constituido. Previo al traslado, el juez podrá expedirse en materia de competencia. La sustanciación de las excepciones tramitará por las normas del juicio ejecutivo del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. La sentencia de ejecución será inapelable, *salvo*

dando a salvo el derecho de *la Administración Federal de Ingresos Públicos* de librar nuevo título de deuda, y del ejecutado de repetir por la vía establecida en el artículo 81 de esta ley.

Vencido el plazo sin que se hayan opuesto excepciones, el agente fiscal representante de *la Administración Federal de Ingresos Públicos* requerirá al Juez asignado interviniente constancia de dicha circunstancia, dejando de tal modo expedita la vía de ejecución del crédito reclamado, sus intereses y costas. El agente fiscal representante de *la Administración Federal de Ingresos Públicos* procederá a practicar liquidación notificando administrativamente de ella al demandado por el término de cinco (5) días, plazo durante el cual el ejecutado podrá impugnarla ante el juez asignado interviniente que la sustanciará conforme el trámite pertinente de dicha etapa del proceso de ejecución reglado en el Código Pro-

que el ejecutado haya interpuesto excepciones en la primera instancia, quedando a salvo el derecho de *La Administración Federal de Ingresos Públicos* de librar nuevo título de deuda y del ejecutado de repetir por la vía establecida en el artículo 81 de esta ley.

Vencido el plazo sin que se hayan opuesto excepciones, el agente fiscal representante de *la Administración Federal de Ingresos Públicos* requerirá al Juez asignado interviniente constancia de dicha circunstancia, dejando de tal modo expedita la vía de ejecución del crédito reclamado, sus intereses y costas. El agente fiscal representante de *la Administración Federal de Ingresos Públicos* procederá a practicar liquidación notificando administrativamente de ella al demandado por el término de cinco (5) días, plazo durante el cual el ejecutado podrá impugnarla ante el juez asignado interviniente que la sustanciará conforme el trámite pertinente de dicha etapa del proceso de ejecución reglado en el Código Pro-

cesal Civil y Comercial de la Nación. En caso de no aceptar el ejecutado la estimación de honorarios administrativa, se requerirá regulación judicial. *La Administración Federal de Ingresos Públicos*, establecerá con carácter general las pautas a adoptar para practicar la estimación de honorarios administrativa siguiendo los parámetros establecidos en la ley de aranceles para abogados y procuradores. En todos los casos el secuestro de bienes y la subasta deberán comunicarse al juez y notificarse administrativamente al demandado por el agente fiscal.

Las entidades financieras y terceros deberán transferir los importes totales líquidos embargados al banco de depósitos judiciales de la jurisdicción del juzgado, hasta la concurrencia del monto total de la boleta de deuda dentro de los DOS (2) días hábiles inmediatos siguientes a la notificación de la orden emitida por el juez.

cesal Civil y Comercial de la Nación. En caso de no aceptar el ejecutado la estimación de honorarios administrativa, se requerirá regulación judicial. *La Administración Federal de Ingresos Públicos*, establecerá con carácter general las pautas a adoptar para practicar la estimación de honorarios administrativa siguiendo los parámetros establecidos en la ley de aranceles para abogados y procuradores. En todos los casos el secuestro de bienes y la subasta deberán comunicarse al juez y notificarse administrativamente al demandado por el agente fiscal.

Las entidades financieras y terceros deberán transferir los importes totales líquidos embargados al banco de depósitos judiciales de la jurisdicción del juzgado, hasta la concurrencia del monto total de la boleta de deuda dentro de los dos (2) días hábiles inmediatos siguientes a la notificación de la orden emitida por el juez.

Las comisiones o gastos que demanda dicha operación serán soportados íntegramente por el contribuyente o responsable y no podrá detraerse del monto transferido.	<i>Se propone la derogación del presente párrafo.</i>
--	---

Lamentablemente, esta propuesta no tuvo eco en las autoridades y el artículo 92 de la ley 11683 de Procedimiento tributario, respecto del Juicio de Ejecución Fiscal ha quedado con la actual redacción aquí presentada.

Conclusiones

El objetivo de este trabajo fue poner de relieve en qué situación ha quedado el contribuyente frente a las garantías constitucionales ante un Juicio de Ejecución fiscal.

A nuestro entender, ha quedado de manifiesto que la nueva ley anula dichas garantías en, por lo menos, dos aspectos medulares:

1º) Al contribuyente se lo trata como "deudor confeso" antes de haber sido llevado a juicio; en este sentido, no se le reconoce ni se hace efectivo su derecho a defensa en juicio.

2º) En la práctica, es juzgado por un órgano administrativo en detrimento de la justicia que se le debe.

La intención de la reforma de la ley 25.239 (B.O. 31/12/1999) fue el de hacer más fluido y rápido el cobro de créditos por parte del ente recaudador (no cabe dudas de que la evasión fiscal debe ser eliminada), pero dio demasiadas atribuciones a sus representantes y puso en peligro los derechos y garantías constitucionales de los sujetos pasivos tributarios, como el derecho de propiedad y la garantía del debido proceso. Ejemplo de esto es el hecho que el contribuyente, no pudiendo oponer excepciones, es despojado de su patrimonio con el solo fundamento de una constancia judicial, en detrimento del buen desenvolvimiento de su actividad económica.

Cabe preguntarse, entonces, si aparece algún punto del Art. 92 de la LPT que pueda recuperarse como positivo. Como se deduce de lo expuesto, concreta -si bien excesivamente- un concepto que subtiende todo el Derecho tributario para la recaudación de los dineros públicos imprescindibles para el funcionamiento del Estado: la celeridad y dedicación del Fisco. Luego, las modificaciones que requiere el juicio de ejecución fiscal deberán combinar la eficiencia del procedimiento (basada en dicha celeridad y dedicación) con los medios constitucionales legales que ya existen en un estado de derecho como el nuestro, como vehículo para garan-

lo que los autores españoles denominan "Estatuto del Contribuyente" o conjunto de derechos y garantías que poseen frente al Fisco. De fondo, se trataría de volver -en una versión mejorada- al procedimiento anterior al de la reforma analizada, por ser garantista, y mantener el equilibrio de los poderes Ejecutivo y Judicial. Asimismo, se recomienda la vigencia plena de la teoría de los pesos y contrapesos.

Bibliografía

1. "A.F.I.P.- D.G.I. contra Pérez, Josefina por Ejecución Fiscal" (Juzgado Federal Tributario de la Provincia de Mendoza).
2. "A.F.I.P.- D.G.I. contra Iluminación SRL por Ejecución Fiscal" (Juzgado Federal Tributario de la Provincia de Mendoza).
3. Águeda, María Orsaria (2007). *Ejecución fiscal versus garantías constitucionales*. Buenos Aires: Editorial Juris.
4. Alcón, Fernando (2007). *El Proceso de Ejecución Fiscal*. Buenos Aires: Ediciones ERREPAR.
5. Causa AFIP c/Intercorp SRL s/ Ejecución Fiscal.
6. Código Civil de la República Argentina.
7. Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.
8. Decreto N° 1390/2001 B.O. 05/11/2001.
9. Disposición AFIP 276/2008. Boletín Oficial del 30/06/2008
10. Disposición 276/2008 AFIP B.O. 30/06/2008.
11. Estadísticas suministradas por el Juzgado Federal Tributario de la Provincia de Mendoza.
12. FACPCE – CECyT – Área Tributaria: "Propuesta de modificación al sistema tributario argentino 2007".
13. Falco, Carlos M. (2006). *Ejecuciones Fiscales*. Buenos Aires: Editorial La Ley.
14. "Fisco Nacional (DGI) c/ Patria Compañía de Seguros Generales SA" – C.N.Fed. Cont. Adm. – Sala III.
15. Gadea, María de los Ángeles y Guzmán, Laura (2002). *Tribuna Fiscal de la Nación. Recursos. Ejecución fiscal* (3ª ed.). Buenos Aires: Ediciones Nueva Técnica SRL.
16. Gómez, Teresa y Falco, Carlos M. (2007). *Procedimiento tributario* (5ª ed.). Buenos Aires: Editorial La Ley.
17. Gómez, Teresa, Litvin, César y Lisicki, Fernando (2005). *Antievasión II*. Buenos Aires: Editorial La Ley.
18. Ley N° 21.526 – Entidades Financieras – Ley de Bancos.
19. Ley de Procedimiento Tributario 11683 T.O 1998 y sus modificaciones.

20. Ley 26044 Antievasión II B.O. 06/07/2005.
21. Ley 26476 "Régimen de regularización impositiva. Promoción y protección del empleo registrado. Exteriorización y repatriación de capitales".
22. RG AFIP N° 2537 B.O. 02/02/2009 (Procedimiento Fiscal. Régimen de regularización impositiva. Promoción y protección del empleo registrado. Exteriorización y repatriación de capitales. Reglamentación).
23. Trillo, Héctor Blas. Cámara Nacional de apelación en lo Contencioso Administrativo. Sala II Causa AFIP / Capobianco Norberto O. 03/04/2008.
24. Viola, José (2000). Matices contrapuestos en inconstitucionalidad de la ejecución fiscal. Diario *Ámbito Financiero* – Suplemento Novedades Fiscales, 13 de noviembre de 2000, p. 156 (www.ambito.com).
25. Zarate, Simón Pedro (2008). La Ejecución fiscal del artículo 92 de la Ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificatorias). Otra mirada posible. *Boletín Impositivo AFIP*, 06/2008.