

LA EJECUCIÓN FISCAL: LEY 25.239

JORGE MIGUEL FLORES¹ Y YESSICA N. LINCON²

"En la formación del tesoro público puede ser saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hollada la seguridad personal; en la elección y cantidad de gastos puede ser diapidada la riqueza pública, embrutecido, oprimido, desgarrado el país" -Juan Bautista Alberdi³

Sumario: 1. Introducción. 2. Recaudación tributaria: sistemas. 3. Sistema argentino posterior a la reforma. 4. La ejecución fiscal: procedencia e innovaciones. 5. Innovaciones -en particular- introducidas por la ley 25.239. 6. El Agente Fiscal. 7. La intervención del juez competente. 8. Objetivos de la reforma. 9. Críticas. 10. Conclusión.

1. Introducción

A través de este breve trabajo pretendemos mostrar el actual procedimiento de ejecución fiscal de deudas tributarias, previsionales y aduaneras que rige en el orden federal, con especial comentario a la reforma

¹ Profesor Titular de Finanzas y Derecho Tributario. Universidad Católica de Córdoba.

² Profesora Adjunta de Derecho Público Provincial y Municipal. Universidad Católica de Córdoba.

³ "Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853" (1854).

introducida por la ley 25.239⁴ a los artículos 92 y siguientes de la ley 11.683 de Procedimientos Fiscales.

2. Recaudación tributaria: sistemas

Frente a deudas tributarias firmes, no pagadas en término, existen dos grandes sistemas de recaudación en donde el órgano jurisdiccional asume roles completamente diferentes, sea como mero espectador (desarrollado exclusivamente en el ámbito administrativo)⁵ o bien como protagonista esencial (el judicial)⁶. En el derecho comparado nos encontramos con oscilaciones entre uno y otro, obrando como determinante en la opción la evolución jurídica de cada país y más concretamente la de la Administración y del Derecho Administrativo, donde el privilegio de la autotutela ha estado sometido a las tensiones entre el poder ejecutivo y el poder judicial⁷.

Valdés Costa y Giuliani Fonrouge se inclinan por el modelo judicial por entender que proporciona una mayor garantía de independencia e impide que la administración se constituya en juez y parte⁸. Nuestro país tradicionalmente adhirió al sistema judicial, no obstante, a partir de las reformas introducidas por la ley 25.239 se ha adoptado una posición -al decir del Dr. Héctor B. Villegas- "predominantemente administrativa"⁹.

⁴ Que entró a regir el primero de enero del año 2000.

⁵ Seguido por varias legislaciones fiscales de América latina, p. ej. Chile, Colombia, Ecuador, México, Panamá y Perú; y también por países como E.E.U.U., Francia, Inglaterra y Alemania entre otros (Confr. Héctor B. VILLEGAS, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 8º ed., Astrea, pág. 480).

⁶ Brasil, Uruguay, Venezuela, Paraguay (Héctor B. VILLEGAS, obra cit. Pág. 480).

⁷ v. CASSAGNE, Juan C. "Derecho Administrativo", cit. por Carlos Mario BORGONOVO en "La Ejecución Fiscal en la Argentina", http://www.lefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/borgonovo.pdf, pág. 7.

⁸ v. Héctor VILLEGAS, obra citada, pág. 480.

⁹ v. Héctor VILLEGAS, obra citada, pág. 481.

V. Sistema argentino posterior a la reforma

El juicio de ejecución fiscal cuyo procedimiento se regulaba principalmente por lo estatuido en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (con las modificaciones incluidas en la ley 11.683), a partir de la reforma tiene un procedimiento autónomo contemplado en los artículos 92 al 95 de la citada ley¹⁰, rigiéndose solo de manera supletoria por las disposiciones del Código de rito nacional. Se caracteriza por el marcado rol que asume el Fisco, lo que ha determinado que algunos autores cataloguen al nuevo sistema como "mixto"¹¹; no obstante, entendemos que, más allá de la pérdida de protagonismo del órgano jurisdiccional, relegado a un rol secundario¹², pasivo, y a la presencia activa del órgano administrativo a través de la figura del agente fiscal, podemos catalogarlo como un procedimiento especial con la particularidad de la marcada intervención del Fisco en el impulso y marcha del mismo, donde el Juez tiene presencia necesaria en aquellas medidas que importan una posible afectación del derecho del contribuyente.

No obstante, cabe precisar que no todos están de acuerdo con esta implementación. Así, se ha sostenido que "No solamente se subalterniza de esta manera al Poder Judicial, sino que se crea un engendro, un verdadero monstruo híbrido mezcla de elementos administrativos y judiciales cuya compaginación y correlación dará más de un dolor de cabeza a jueces, abogados y funcionarios"¹³.

¹⁰ T.O. 1998, modificada por las leyes 25.239 (bajo el presente análisis), 25.795, 26.041, decos. 777/05, 65/05.

¹¹ v. Elizabeth A. CONTI, "El nuevo procedimiento de ejecución fiscal en la República Argentina", pág. 9 en: http://www.lefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/conti.pdf. Asimismo CARNELUTTI, Francesco (en "Instituciones de Derecho Procesal Civil", Biblioteca Clásicos del Derecho Procesal, Vol. 3 p. 237, Ed. Harla, México, cit. por GARCÍA, Hugo Horacio, LL, 20/10/04) quien llama a esta delegación de funciones jurisdiccionales "órganos mixtos en las que las funciones judiciales se confían a hombres cuyo cometido principal no es el judicial".

¹² Juez "asignado" en la terminología legal (Carlos Mario FOLCO, "Ejecuciones Fiscales" Ed. LL, 2006, pág. 37).

¹³ Confr. Ernesto GRON en "Un engendro híbrido administrativo judicial. El nuevo art. 92 de la ley 11683 que implementa un novedoso mecanismo de ejecución fiscal", publ. en IMP 2000-A, 834.

Merece destacarse que este protagonismo del Fisco se ha visto robustecido con las últimas modificaciones sufridas por la ley de procedimientos dentro del paquete de las denominadas "Leyes Antievasión" dictadas entre noviembre del año 2003 y enero del año 2004¹⁴.

4. La ejecución fiscal: procedencia e innovaciones

En una primera aproximación la ejecución fiscal es catalogada como un proceso ejecutivo sumario basado en el principio de la legitimidad de los actos administrativos¹⁵, que tiende a asegurar al Estado la recaudación de gravámenes en un término breve¹⁶. Se trata -en general- de un proceso singular de ejecución, de cognición restringida¹⁷, cuyo objeto es

¹⁴ Leyes 25.795, 25.769 y 25.874.

¹⁵ La presunción de legitimidad constituye un principio esencial del acto administrativo cuya razón de ser radica en la presunción de validez que acompaña a todos los actos estatales; de ésta se colige el deber del administrado de cumplir el acto administrativo. Para ampliar v. CASSAGNE, Juan C.: «Derecho Administrativo» - Ed. Abeledo-Perrot - T. II - 1996 - pág. 229.

¹⁶ Confr. Carlos M. BORGONOVO, "La ejecución fiscal en la Argentina", pág. 6 en http://www.lefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/borgonovo.pdf.

¹⁷ Se encuentra vedado el examen sobre el fondo de la deuda tributaria. No obstante, en la doctrina se ha sostenido que el título no se desvincula totalmente del acto que le dio origen, y que en algunos supuestos no constituye un derecho autónomo, por lo que en circunstancias excepcionales se autoriza el examen causal (PODETTI, J. Ramiro, Tratado de las Ejecuciones, Ediar, T. VIII-A). En líneas generales, dicho control se refiere a títulos que responden a la auto-creación del acreedor, que requieren de un proceso administrativo o interno previo y del cumplimiento de requisitos normativamente fijados, según un comportamiento previsto por la ley que autoriza su creación. Como sostuvo en Córdoba la Dra. PALACIO DE CABEIRO, Silvia B. (en "El procedimiento administrativo como recaudo de exigencia, previo a la emisión del título de ejecución fiscal", Semanario Jurídico de Córdoba, T. 71, p. 266), "los instrumentos de formación unilateral, auto creados, en los que no interviene en principio la voluntad real o presunta del deudor, deben respetar las formalidades que la ley instaura, pues ellas hacen indudablemente a la existencia de un crédito exigible a través de la instancia ejecutiva. Esto se fija en beneficio del propio acreedor para asegurar el cobro de su acreencia. De ahí, que en ocasiones no puede adoptarse un temperamento prescindente de los actos previos que dan origen al título,

recuperar el cumplimiento de una obligación documentada en títulos (boleta de deuda expedida por la Administración Federal de Ingresos Públicos AFIP-)¹⁸, dotados de fehaciencia¹⁹ o autenticidad, de manera que el deudor realice expeditivamente su derecho de crédito por tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones y multas ejecutoriadas, pero con salvaguarda del derecho de defensa²⁰.

Es claro que se recurre a esta vía una vez finiquitada la actividad administrativa que incluye la invitación, persuasión y la intimación o requerimiento de pago; en síntesis, "una vez agotadas las gestiones de cobro amistoso en sede administrativa"²¹.

Las modificaciones practicadas se perfilaron en el sentido de brindarle una mayor velocidad a la acción de recupero por parte del Estado,

pues ello podría consagra la primacía y privilegio de la voluntad unívoca de una de las partes en desmedro de su contraria. Rige aquí, la exigencia del debido proceso adjetivo, que asegura el respeto del reglado procedimiento y garantiza los derechos constitucionales y civiles implicados para ambas partes. Por lo que, en situaciones semejantes no puede proclamarse en forma genérica y dogmática la imposibilidad de atender al origen de la causa obligacional, desde que este es un criterio atenido a un excesivo prurito rigorista, que obvia la participación del ejecutado. No se trata aquí de ingresar en el examen de la relación causal, sino que se apunta a resaltar, las necesarias facultades del órgano jurisdiccional para controlar que la determinación de la deuda instrumentada en el título responda al procedimiento previo exigido. El concepto de formalidades legales es de comprensión amplia, así puede el juzgador exigir a la actora aquellos instrumentos adecuados a fin de comprobar que el título de ejecución es fiel reflejo de un comportamiento legal previo, ajustado a la ley que autoriza su creación. El recaudo de fácil cumplimiento, informa la convicción del tribunal acerca del derecho del actor y de la habilidad del título de ejecución

Mediante dicha operación, el juzgador podrá atender a la literalidad intrínseca del documento de ejecución, y relacionarla necesariamente con el elemento externo del trámite que le precede, ya que los pasos previos a la formación del título de ejecución son modos que se conectan con su vigencia y legalidad".

¹⁸ En ese sentido reza la ley "sirviendo de suficiente título a tal efecto la boleta de deuda expedida por la AFIP" (art. 92, primer párrafo).

¹⁹ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina: "Derecho tributario" - Ed. Depalma - T. II - 1997 - pág. 226.

²⁰ "Seminario Procedimiento Tributario" Ed. LL, 6/6/2005 cit. por GÓMEZ, Teresa en PEET 2005 (Junio -329) .

²¹ Confr. FOLCO, obra cit. pág. 37; Asimismo GRÜN, Ernesto, "Un engendro híbrido administrativo-judicial. El nuevo Art. 92 de la Ley 11.683 que implementa un novedoso mecanismo de ejecución fiscal", publicado en IMP 2000-A, 834.

generando un procedimiento de ejecución más ágil aún, pero, no sin sacrificio de derechos de los contribuyentes que se encuentran en la base misma del estado de derecho, a saber:

- a) De defensa en juicio (art. 18 CN), al restringir su actuación ante la Justicia, limitándose -con mayor severidad- las excepciones y la apelabilidad de las sentencias²²;
- b) De igualdad de las partes en el proceso, al colocar a la A.F.I.P. en situación de poder respecto de los contribuyentes, erigiéndola en juez y parte;
- c) De división de poderes, en la medida que concede potestades jurisdiccionales al poder administrador (art. 109 y 116 CN);
- d) De acceso a la jurisdicción, al impedir al contribuyente la revisión judicial plena de los actos administrativos, lo que importa su confrontación con la parte dogmática de la Constitución Nacional.

5. Innovaciones -en particular- introducidas por la ley 25.239²³

- a) El procedimiento se inaugura con una presentación del agente fiscal donde se limita a informar al órgano judicial los datos que la ley especifica y las medidas precautorias a trabarse;
- b) Cumplidos estos recaudos, el agente fiscal queda facultado a librar bajo su firma, mandamiento de intimación de pago y embargo, incluyendo los intereses, indicando asimismo la medida precautoria dispuesta;
- c) La A.F.I.P., a través de su representante el agente fiscal, queda facultada para trabar medidas precautorias alternativas, decretar embar-

²² En tal sentido se ha sostenido que "la regla de la inapelabilidad introducida en el art. 92 de la ley 11.683 tiene carácter de excepción y sólo alcanza a la sentencia de ejecución o a la revocación del auto de intimación de pago y embargo (texto ordenado 1978), en su caso, por lo que no pueden tener cabida en dicha regla los pronunciamientos sobre puntos que, aunque por una razón circunstancial, estén materialmente incluidos en la sentencia son ajenos a lo que debe ser materia de decisión en dicha sentencia" (v. D.96. XIX. "Fisco Nacional - D.G.I. c/ Hormaeche, Ramón Ignacio", 4 de mayo de 1995).

²³ Seguimos el esquema bosquejado por el Dr. Carlos Mario Borgonovo, en la obra cit. supra.

gos de cuentas bancarias, fondos y valores depositados en entidades financieras, o de bienes de cualquier tipo o naturaleza, e inhibiciones generales de bienes;

- d) La A.F.I.P. está facultada a efectivizar solicitudes de informe, anotación de medidas cautelares y ordenes de transferencia de fondos "a través de sistemas y medios de comunicación informática" (art. 18, inc. 11, ley 25.239).

En suma, son amplias las facultades que se otorgan a la Administración en detrimento de la jurisdicción, sobre todo en el campo de las medidas cautelares²⁴, ya que, como se indicó, son decretadas y diligenciadas por ese organismo sin intervención judicial y a partir del título creado por sí mismo. Lo mismo ocurre en materia de subasta, la cual será decretada y llevada adelante por el Fisco. El juez es entonces simplemente un protagonista "pasivo" del trámite de ejecución, sin poder disponer del control judicial que le compete. Las únicas medidas de coacción sometidas a control judicial son el desapoderamiento físico de bienes y el allanamiento de domicilios.

6. El Agente Fiscal

Como se mencionó precedentemente, esta singular figura cobra una importancia notable en esta reforma al verse ampliadas considerablemente sus facultades²⁵, al ser investido por la ley de atribuciones propias de la potestad judicial. Así, el art. 92 dispone que el Agente Fiscal en el proceso de ejecución fiscal tiene la facultad de:

- Radicar la demanda de ejecución;
- Confecionar y firmar el mandamiento de intimación de pago;

²⁴ "La función de disponer las medidas de coacción sobre personas o bienes integra en nuestro régimen jurídico el contenido de la función judicial" Confr. CASSAGNE, Juan C. en "Derecho Administrativo", Ed. Abeledo-Perrot, 1996, T II, p. 239.

²⁵ Para ampliar v. MORAHAN, Fabián en "Reformas al procedimiento de ejecución fiscal" PET n° 202.

-Disponer y trabar las medidas cautelares²⁶ (embargo de cuentas bancarias, inhibiciones, etc.);

-Practicar planilla de liquidación y notificar al demandado;

-Estimar sus honorarios;

-Disponer la subasta de los bienes embargados²⁷;

-Comunicar al juez el secuestro de bienes y la subasta;

-Realizar la liquidación posterior a la subasta.

Las medidas tomadas por este representante de la A.F.I.P. -según el texto de la ley- tienen el mismo valor que una requisitoria y orden judicial, y la responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas adoptadas quedarán sometidas a las disposiciones del art. 1.112 del Código Civil, sin perjuicio de la responsabilidad profesional pertinente ante su entidad de matriculación²⁸.

La doctrina ha visto con disfavor la obligación impuesta al juez de aceptar este tipo de auxiliares, entendiendo que aquél debe contar con libertad de apreciación acerca de las calidades de los llamados a desempeñar funciones de oficiales de justicia ad hoc²⁹.

7. La intervención del juez competente

El nuevo rol del órgano judicial se concreta en lo siguiente:

²⁶ En cualquier estado de la ejecución la administración podrá disponer el embargo de fondos y valores de cualquier naturaleza depositados en entidades financieras regidas por la ley 21.526.

²⁷ Sin orden judicial, designando él mismo al martillero; solicitar los informes respectivos y comunicarle a los otros jueces embargantes e inhibientes y a los acreedores hipotecarios.

²⁸ v. al respecto IZE, Alberto en "Ejecuciones fiscales- Algunas cuestiones planteadas por la reforma de la ley 11683, IMP 2000-A. 821. La jurisprudencia ha sido celosa en la aplicación de esta regla y en el 2005, la CNFed en lo Contencioso Administrativo sancionó al Agente Fiscal por haber transferido fondos embargados sin autorización judicial (LL 26/07/05).

²⁹ Confr. Lino E. PALACIO, "Derecho Procesal Civil, T VII, p. 764, nota 179.

a) Si el demandado no opone excepciones: el juez interviniente libra constancia³⁰ de esta situación, dejando expedita la ejecución del crédito reclamado, intereses y costas (en nuestro sistema judicial equivale a "mandar" llevar adelante la ejecución)³¹;

b) Si se hubieren opuesto excepciones, las resuelve³² y dicta sentencia.

Asimismo:

-Resuelve impugnaciones contra la liquidación practicada por el agente una vez expedita la ejecución (las que se sustancian conforme el trámite pertinente de dicha etapa reglado en el C.P.C.C.N.);

-Ante requerimiento del agente fiscal (en caso de no aceptar el ejecutado la estimación administrativa de sus honorarios) procede a la regulación judicial³³;

-Emite órdenes de desapoderamiento físico o allanamiento de domicilio y transferencia de fondos;

-Ordena libramiento de mandamiento de constatación del estado físico y ocupación del inmueble a subastarse;

-Resuelve las incidencias que se susciten con motivo de la subasta.

8. Objetivos de la reforma

La reforma introducida por la ley constituye una nueva y clara manifestación del constante afán de optimizar y agilizar el cobro de las deudas

³⁰ La doctrina mayoritariamente ha puesto de manifiesto que esa constancia de manera alguna puede equipararse a una sentencia fundada, siendo el mero reconocimiento de una circunstancia de hecho (confr. Carlos M. FOLCO, "Ejecuciones Fiscales", Ed. La Ley, 2006, pág. 40). No obstante, cabe destacarse que la reglamentación del dec. 65 (tercer mt.) califica a dicha constancia de "sentencia judicial", siguiendo la supletoriedad del CPCCN (art. 116, ley 11683).

³¹ Grün en este tema (en la obra citada) ha manifestado que esta facultad viola el art. 17 de la C.N. en cuanto "la propiedad es inviolable y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella sino en virtud de sentencia fundada en ley".

³² Previo traslado al ejecutante notificando expresamente al agente fiscal interviniente.

³³ v. COMBA, Luis "El juicio de ejecución fiscal en la última reforma fiscal", IMP 2000-A, 830.

tributarias como una de las formas de acrecentar los ingresos al erario público. En su defensa, durante el debate parlamentario que precedió a la sanción de la ley 25.239 el miembro informante de Comisión, Dr. Baglini sostuvo que la iniciativa “tiende a acelerar la tramitación de los juicios fiscales, sin dejar sin garantía de defensa a quienes resulten perseguidos por el cobro de impuestos. Se trata de un sistema que cuando se aplique contribuirá fundamentalmente a descartar una inmensa masa de papeles de los tribunales y a acelerar los procedimientos otorgando todas las garantías del caso, no permitiendo que la propia administración se convierta en juez y parte, e imponiendo la participación de un profesional matriculado con responsabilidad penal que llega incluso a la pérdida de su matrícula además de las sanciones personales y funcionales en el caso que exceda de los límites del procedimiento establecido”³⁴.

Ahora bien, no podemos desdeñar que la pasividad o quita de actividad en que se coloca al órgano jurisdiccional no es una innovación introducida por los tributaristas. Como claramente lo señala Carlos M. Folco³⁵, en nuestro sistema normativo administrativo existen procesos en los que los funcionarios del Poder Ejecutivo poseen similares facultades jurisdiccionales a las otorgadas por la ley de Procedimiento tributario, a saber:

a) El decreto ley de prenda con registro³⁶, en su artículo 39 limita la intervención judicial a la orden del secuestro y posterior libramiento del mandamiento, reservándose a las entidades (con reconocida solvencia económica del sector público y privado en el proceso del secuestro prendario señaladas por la ley) las facultades de subastar en forma privada el bien prendado.

b) Asimismo la ley 22.232, Carta Orgánica del Banco Hipotecario Nacional, establece la posibilidad de que la entidad crediticia obtuviere la ejecución forzada del bien hipotecado mediante un proceso administrativo que debe ser sustanciado sin intervención judicial. Exclusivamente se debe recurrir a los tribunales para solicitar el auxilio de la fuerza pública en el desalojo del bien a subastar.

³⁴ Diario de sesiones versión taquigráfica cit. por Carlos M. FOLCO, obra citada, pág. 38.

³⁵ Obra citada, pág. 38 y ss.

³⁶ N° 15.348/46, ratificado por ley 12.962.

c) En el mismo sentido, la ley 24.441 establece un régimen especial de ejecución de hipotecas delegando este tipo de atribuciones al acreedor hipotecario, donde la intervención del magistrado se reduce a resolver las excepciones que opusiere el deudor.

Cabe precisar que si bien la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que los órganos administrativos tienen facultades jurisdiccionales a fin de flexibilizar el principio de división de poderes a las necesidades vitales de la Argentina contemporánea y en tanto se asegure la instancia judicial posterior³⁷, postura en que se apoya invariablemente el Fisco, se ha declarado la inconstitucionalidad de la facultad que posee el agente fiscal para librar bajo su sola firma mandamiento de intimación de pago y embargo, y para trabar las medidas precautorias correspondientes (inc. 5, art. 18 de la ley 25239), en tanto viola el principio de la división de poderes, de defensa en juicio y debido proceso, pues son funciones y tareas que comprometen a los jueces y que no pueden ser ejercidas por un organismo dependiente del Poder Ejecutivo³⁸.

9. Críticas

La reforma introducida al procedimiento tributario y que cambia, esencialmente, el sistema de recaudación de tributos, ha originado distintas críticas sobre su constitucionalidad en orden a la delegación de poderes a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos, esgrimiéndose que atenta contra el principio republicano de división de poderes³⁹, el cons-

³⁷ “Control judicial amplio, suficiente y adecuado”, Cfr. C.S.J.N. “Fernández Arens Elena y otros c. Poggio José (suc)”, 19/09/1960, LL, 100-58.

³⁸ C.F.Ap. Cba, Sala A., “AFIP DGI c. Moroni, Juan Carlos s/ Ejecución Hipotecaria”, 2001/09/26 “Impuestos”, 2002-A, n° 1, p. 53) LL Córdoba, 2001- 1270.

³⁹ Siguiendo la enumeración efectuada por Carlos M. FOLCO (obra cit., pág. 41) podemos citar: Cámara Federal de Corrientes, 2001/11/20: “AFIP DGI c/ Atalanta S.A.”, publicando en LL Litoral 2002-614; Juzgado Federal de 1° Inst. de Bell Ville, 2003/06/12. “AFIP c. Industrializadora Mediterránea de Bollatti, Sergio R. y Bollatti Daniel”, publ. en La Ley on line; Cámara Federal de Resistencia, publ. en LL Litoral 2000-1337; Cámara

titucional de igualdad⁴⁰, señalándose la ausencia o insuficiencia de control judicial⁴¹, e incluso, desde otro ángulo, que admite la suma del poder público en contra de lo previsto por el art. 29 de la Constitución Nacional⁴².

En ese sentido, la Cámara Federal de Córdoba, Sala A con fecha 29.12.05 sostuvo que “el procedimiento fiscal allí previsto afecta decididamente el principio republicano de división de poderes, al haberse asignado al Poder Administrador claras facultades jurisdiccionales, al punto tal que resulta difícil y complejo dirimir quien, en definitiva, resulta ser el titular del ejercicio jurisdiccional”. Asimismo, que a través del nuevo rol asumido por la figura del agente fiscal se “desconoce que el organismo fiscal dependiente del PEN no puede ejercer poderes y atribuciones que le están expresamente prohibidas por la Constitución a dicho Poder Ejecutivo...”, por lo que la violación al principio constitucional de la división de poderes deviene palmaria... De admitirse el procedimiento en cuestión, no sólo se le impide al justiciable el acceso y el derecho al juez natural y se lo priva de garantías elementales, como lo son la igualdad de trato y el debido proceso, sino que, en cierto modo, el Poder Judicial en sí mismo estaría abdicando en el cumplimiento de su función primigenia, cual es la de administrar justicia... no hace falta realizar un gran esfuerzo interpretativo para darse cuenta que la figura del Juez como “tercero imparcial” existente en todo proceso, aquí brilla por su ausencia, puesto que el organismo fiscal se convierte, por imperio legal, en juez “director

Federal Córdoba, Sala A, 2001/09/26: “DGI c. Moroni, Juan C.”, LL Córdoba 2001-1271; entre muchos.

⁴⁰ En la medida que se posibilita la traba de medidas cautelares al arbitrio de la Administración Tributaria, cuando éstas por sus efectos y gravedad sólo pueden ser dispuestas por los jueces naturales.

⁴¹ Sosteniéndose que las únicas medidas de coacción sometidas a control judicial son -como se señaló- el desapoderamiento físico de bienes y el allanamiento de domicilios, mientras que otros actos de coacción de que dispone el Agente Fiscal, como la facultad de disponer embargos sobre cualquier tipo de bienes, sean muebles o inmuebles, dinero en cuentas corrientes, embargo general de fondos y valores depositados en entidades financieras, antes de la intimación de pago al demandado, son simplemente informadas al órgano judicial.

⁴² v. JOSÉ S. KURLAT AIMAR en “La Inconstitucionalidad del art. 92 ley 11.683”, LL 16/03/07, pág. 4.

del proceso” y parte a la vez. He aquí entonces una nueva violación a otra garantía constitucional, la de igualdad de las partes en el proceso, consagrada en el artículo 16 de nuestra Carta Magna. Podrá alegarse que el magistrado interviene en caso que el demandado haya opuesto excepciones. Sin embargo ello no es suficiente, puesto que no impide el posible daño infringido al accionado, quien aún antes del pronunciamiento del Sentenciante ya pudo verse afectado en la libre disponibilidad de sus bienes por decisión, lo reitero, de un mero funcionario del Poder Administrador y, consecuentemente, ajeno al Poder Judicial...⁴³.

También la doctrina se ha manifestado en el mismo sentido. Así, las doctoras María Fauda y Mónica Sánchez han manifestado que si bien el nuevo sistema es un avance en la lucha contra la evasión fiscal, no es menos que comporta una “gravísima afectación institucional” desde que no sólo han sido afectados los derechos y garantías de los ciudadanos, sino que también se ha visto resentido institucionalmente el Estado, al verse avasalladas las funciones propias del Poder Judicial, trasladándolas a la esfera administrativa, con el agravante que ésta reviste el carácter de parte en los procesos examinados⁴⁴.

Discrepando con la primera parte de lo afirmado por las autoras de referencia, se ha sostenido que “difícilmente estas reformas sean aptas para cumplir con el fin de mejorar las herramientas con que cuenta el Estado para luchar contra los fenómenos de evasión tributaria y previsional, tal como en forma expresa se consignara en las exposiciones de motivos que acompañaron la elevación de los proyectos de ley que fueron luego sancionados por el Congreso de la Nación”⁴⁵.

Lamagrande destaca que el éxito dependerá de la eficiencia de los agentes fiscales y demás funcionarios de la Afip que intervengan en el proceso, pues en sus gestiones descansa el impulso del procedimiento⁴⁶.

Comba, destaca que “no se solucionan los problemas avasallando a los contribuyentes, sino, por el contrario, generando una verdadera con-

⁴³ v. Diario Jurídico de fecha 01/03/06.

⁴⁴ “Las ejecuciones fiscales según la ley 11.683 lesionan garantías constitucionales”, PEI, 29/12/2003.

⁴⁵ Doctor Horacio DIAZ SUIRO, Derecho Económico, La Ley, Febrero 2004.

⁴⁶ LAMAGRANDE, “El nuevo proceso de ejecución fiscal, Boletín DGI n° 35 Afip.

ciencia tributaria donde impere el respeto mutuo fundado en una relación de derecho y no en una relación de poder⁴⁷.

Grün concluye su análisis sosteniendo que la redacción del nuevo procedimiento de ejecución es “deplorable”⁴⁸.

Ize coloca en los hombros del juez la tarea de analizar cada planteo en concreto a la luz de la norma fundamental⁴⁹.

Villegas sostiene que el sistema aparece como reprobable en un país con tradición judicialista de muchos años en materia de ejecuciones, declarándose judiciales actuaciones que son administrativas. Se trata de una injustificable invasión a zonas reservadas al Poder Judicial cuyos integrantes son los únicos que pueden producir actuaciones judiciales⁵⁰.

Enrique M. Falcón concluye que la reforma ha pasado el límite de seguridad previsto por los principios constitucionales y sociales, fundado en la división de poderes como garantía de la libertad, y se ha arrogado dictatorialmente funciones jurisdiccionales para las cuales es materialmente incompetente la administración, siendo por tanto inconstitucional⁵¹.

10. Conclusión

El nuevo texto de la ley (en orden al juicio de ejecución fiscal), ha creado un esquema de mayor presión fiscal pensando, con cierta ingenuidad que los males de la recaudación se deben a la falta de poderes del fisco, cuando la realidad exhibe que éste no ha demostrado la mejor eficiencia en la lucha contra el flagelo que constituye la evasión, a pesar de los importantes avances que en materia de informática han realizado⁵².

⁴⁷ COMBA, “El juicio de ejecución en la última reforma fiscal, “impuestos”, 2000-A-3.

⁴⁸ GRÜN, obra cit.

⁴⁹ IZE, Alberto, “Ejecuciones Fiscales, “Impuestos”, 2000-A-18.

⁵⁰ Héctor VILLEGAS, obra cit. pág. 487.

⁵¹ FALCÓN, Enrique M, T. II, p. 302 cit. por Carlos M. FOLCO, obra cit., pág. 42/43.

⁵² V. COMBA, Luis A, obra cit.

En ese sentido, como anticipáramos supra, la Cámara Federal de Córdoba, Sala A, con fecha 29.12.05 sostuvo que “la inconstitucionalidad de la normativa aquí analizada es palmaria y no puede justificarse en la urgencia de paliar el déficit fiscal; que nadie discute la necesidad -y, más aún, deber- del Estado de ejercer su potestad en materia tributaria; nadie cuestiona sus facultades para disponer medidas tendientes a combatir, del modo más eficaz posible, la evasión fiscal. Pero deviene igualmente indiscutible que todo ello debe ejercerse dentro del marco que le otorga la Constitución Nacional”⁵³. En esa idea, será tarea del Poder Judicial poner coto a dichos avances y encauzar un Derecho Tributario y Previsional en el cual el Estado cuente con las herramientas necesarias para cumplir con eficacia y eficiencia y celeridad su tarea recaudatoria pero sin vulnerar los derechos constitucionales⁵⁴.

Es indudable que el legislador al plasmar esta reforma ha partido de la idea que la ejecución no es una petición ante la autoridad sino una manifestación pública del derecho de propiedad⁵⁵, pero ello -agregamos- no significa desplazar a los órganos de la jurisdicción los que deberán actuar dentro de la ejecución en la faz cognoscitiva y contradictoria, como guardián directo de la legalidad de los demás actos del proceso delegados en la Administración⁵⁶.

⁵³ Diario Jurídico de fecha 01/03/06.

⁵⁴ “Después de la idea de virtud yo no conozco idea más bella que la de los derechos, o más bien, ambas ideas se confunden”, TOQUEVILLE, “De la démocratie en Amérique”, I, 2ª parte, cap. VI.

⁵⁵ PAGENSTECHE, referencia de COUTURE Eduardo en “Fundamentos del derecho procesal civil”, pág. 443, Ed. Depalma, Bs. As., 1997.

⁵⁶ V. LAMAURANDE, MIRTHA C., “El nuevo proceso de ejecución fiscal”, publicado en Boletín impositivo, N° 35, Atip.