

EJECUCIÓN FISCAL



¿ Protección del Crédito Fiscal ó
Atropello de la Propiedad?

USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

Alumna: CP Mónica Aranda
Directora de Proyecto : Dra. Mónica Ramón

INDICE GENERAL

1. El proceso de Ejecución	1
2. La Ejecución Fiscal	2
3. Reforma de la Ley 25.239	5
3.1. Antecedentes del Texto	8
3.2. Diferentes funciones que hoy con la reforma- corresponden al agente fiscal y al juez.....	10
4. Las Prerrogativas de la Administración Pública.....	11
4.1. Naturaleza del Juicio de Ejecución Fiscal o Apremio	11
4.2. El Título Fiscal.....	13
4.3. Actos previos al inicio de la Ejecución	14
4.4. Excepciones Legalmente Contempladas	16
I. Inhabilidad del Título	16
II. Pago.....	19
III. Prescripción.....	21
IV. Espera	23
4.5. Excepciones Implícitas.....	25
a. Inconstitucionalidad	26
b. Incompetencia	28
c. Pago parcial.....	28
d. Litispendencia	29
e. Falta de legitimación pasiva	30
f. Falta de personería.....	31
g. Cosa juzgada	31
h. Quita y Remisión de Deuda	32
i. Compensación.....	32
4.6. Excepciones inadmisibles.....	34
4.7. La Oposición de excepciones	36
4.8. Mandamiento de Intimación de pago y citación de remate	39
4.9. Embargo y otras medidas precautorias	40
4.10. Sentencia de Trance y remate.....	45
4.11. La Liquidación y sus efectos	46
4.12. La Regulación de Honorarios y sus efectos	47
4.13. La Interposición del Recurso Extraordinario.....	52
4.14. La Interposición de la Queja por el rechazo del recurso extraordinario	53
5. Potestades Tributarias y Derechos Constitucionales	55
6. Los Principios Constitucionales	58
6.1. El Principio Constitucional de Razonabilidad y la existencia de Derechos Absolutos.....	58
6.2. El Principio de División de Poderes.....	59
6.3. Los Principios de Igualdad y Tutela Judicial Efectiva en materia tributaria	60
6.4. El Privilegio de la Carta Magna	61
7. Efectos controvertidos de una reforma	62
8. Legislación Comparada	67
8.1. Estatuto del Contribuyente. El Modelo Español y la Legislación Argentina	67
8.2. Ordenanza Tributaria Alemana	70
9. Propuestas y Conclusiones	71
Apéndice documental:	
Antecedentes Jurisprudenciales	75
Normativa Referenciada.....	82
Doctrina Citada.....	83
Legislación comparada.....	88

JUICIO DE EJECUCIÓN FISCAL

1. EL PROCESO DE EJECUCIÓN:

El proceso de ejecución tiene por finalidad hacer efectiva la sanción impuesta por una anterior sentencia de condena que, como tal, impone al vencido la realización u omisión de un acto, cuando éste no es voluntariamente realizado u omitido por aquél.

Este tipo de proceso, sin embargo, puede agotar en forma autónoma el cometido de la función judicial. Es el caso de los títulos ejecutivos extrajudiciales, a los cuales la ley les asigna efectos equivalentes a los de una sentencia de condena, regulando, para hacerlos efectivos, un proceso sustancialmente similar al de ejecución de sentencias. Es decir, el proceso de ejecución podría definirse como aquel cuyo objeto consiste en hacer efectiva la sanción impuesta por una sanción de condena, aunque en ciertos casos, es posible llevar a cabo la ejecución forzada sin que ella haya sido precedida por un proceso de conocimiento. Tal es el supuesto de los títulos ejecutivos extrajudiciales, a los que la ley asigna efectos equivalentes a los de una sentencia de condena, regulando a su respecto un procedimiento autónomo, aunque sustancialmente análogo al que rige en ejecución de sentencias.

Existen dos clases de títulos ejecutivos extrajudiciales: los *convencionales* y los *administrativos*. La ley ha incluido en la primera categoría a determinados documentos que comprueban el reconocimiento, por parte del deudor, de una obligación cierta y exigible y que, en razón de las formalidades de que se hallan rodeados, cuentan con una presunción favorable respecto de la legitimidad del derecho del acreedor (instrumentos públicos o privados reconocidos, letras de cambio, pagarés, cheques, etc.). Constituyen títulos ejecutivos administrativos ciertas constancias y certificaciones expedidas por la administración, de las cuales surge la existencia de una deuda exigible, y cuyo cobro por la vía ejecutiva obedece a la necesidad de simplificar los procedimientos tendientes a la más expedita recaudación de la deuda pública.

En la medida en que el título ejecutivo judicial se halla representado por una sentencia que ha declarado la legitimidad del derecho del acreedor; su certeza supera a la de los títulos ejecutivos extrajudiciales. Y esta circunstancia incide en la índole de las defensas que el deudor puede oponer en el proceso de conocimiento posterior a la ejecución. En efecto, mientras que el proceso de

conocimiento posterior a la *ejecución de sentencia* sólo puede fundarse en hechos sobrevinientes al pronunciamiento de aquélla, por cuanto los anteriores se hallan a cubierto de toda discusión como consecuencia de la cosa juzgada, en el proceso de conocimiento posterior al *juicio ejecutivo* el deudor puede invocar cualquier hecho que acredite la inexistencia o extinción del derecho del acreedor.

En el proceso de ejecución no estamos ante un proceso de conocimiento, que persigue obtener un pronunciamiento acerca de un hecho discutido, sino que persigue actuar y traducir en hechos reales un derecho que, pese a haber sido judicialmente declarado, o voluntariamente reconocido, ha quedado insatisfecho. En otras palabras, puede decirse que en la base de todo proceso de ejecución se encuentra un derecho ya cierto o presumiblemente cierto, cuya satisfacción se tiende a asegurar mediante el empleo de la fuerza.

Es así que el mero planteamiento de la pretensión ejecutiva es susceptible de provocar el empleo de medidas coactivas sobre los bienes del sujeto pasivo, sin perjuicio de que éste, en una etapa ulterior de conocimiento, deduzca ciertas y determinadas oposiciones al progreso de la ejecución.

Junto al juicio ejecutivo común, las leyes estructuran ejecuciones sujetas a trámites específicos, distintos de los que son propios de aquél, y a las cuales, por ese motivo, cabe calificar de especiales.

Dentro de ellas encontramos:

- Ejecución hipotecaria.
- Ejecución Prendaria.
- Ejecución Comercial.
- *Y a la Ejecución Fiscal*

2. LA EJECUCIÓN FISCAL:

Art. 604. Procederá la ejecución fiscal cuando se persiga el cobro de impuestos, patentes, tasas, retribuciones de servicios o mejoras, multas adeudadas a la Administración Pública, aportes y contribuciones al sistema de previsión social y en los demás casos que las leyes establecen.

La forma del título y su fuerza ejecutiva serán las determinadas por la legislación fiscal.

Las ejecuciones fiscales son procesos ejecutivos especialmente regulados por el CPCCN y en una variedad de leyes nacionales y provinciales. Atendiendo al origen y forma del título responden a una naturaleza

administrativa, ya que son creados por entidades y organismos que prestan servicios públicos, naturalmente dentro del ámbito de la ley específica con el fin de percibir tasas o gravámenes indispensables para su desenvolvimiento.

En nuestros ordenamientos, la ley –y sólo ella- crea el derecho a promover este particular juicio privilegiado a favor de la persona, sea el Estado Nacional, provincial, municipios o simplemente empresas con regímenes especiales que amparan sus créditos, atendiendo a la función pública de los servicios prestados a la sociedad.

La ejecutividad del título fiscal tiene su sustento en la necesidad de que el fisco y, en su caso, las entidades privilegiadas, perciban sin dilaciones las sumas que presuntivamente se le adeuden. Viene así a satisfacer un gravamen, una contribución necesaria al sostenimiento de la Administración, a las necesidades e intereses de las comunidades, pues más que considerarse una pena, tienden a preservar el patrimonio de la Nación, provincias y municipios.

Dentro de la expresión “...los demás casos que las leyes establecen...” del artículo 604 del CPCCN se contempla la ley 11.683.

El segundo párrafo del artículo comentado ratifica el principio fundamental del título ejecutivo al señalar: “La forma del título y su fuerza ejecutiva serán las determinadas por la legislación fiscal”. Es decir, la certeza jurídica del título y la mayor o menor fuerza de tal certidumbre provienen de la ley.

En esta materia, el problema se plantea frente a la variedad de leyes creadoras de otros tantos certificados de deudas fiscales con distintos recaudos o presupuestos atendiendo a la necesidad de la entidad administrativa y a la función que desempeña. Justamente, para evitar esta inflación legislativa, la provincia de Buenos Aires unificó en un solo texto no sólo el procedimiento a seguir sino también los elementos del título fiscal.

En síntesis, las disposiciones del CPCCN serán aplicables siempre que no contraríen las que contengan las leyes fiscales.

El artículo 605 del CPCCN dispone que la ejecución fiscal tramitará conforme a las reglas que estableciere la ley que específicamente regula la materia impositiva u otro título al que también por ley se haya atribuido fuerza ejecutiva. A falta de tales disposiciones o en lo que ellas no previenen procederán las excepciones autorizadas en los incs. 1ro., 2do., 3ero., y 9vo. del Art. 544 y en el Art. 545 y las de falsedad material o inhabilidad extrínseca de título, falta de legitimación para obrar pasiva en el ejecutado, pago total o parcial, espera y prescripción.

Las excepciones de pago y espera sólo podrán probarse con documentos.

El proceso ejecutivo fiscal está ordenado por tres factores de necesaria observancia para interpretar su naturaleza. Nos referimos al carácter de la obligación, a la persona del acreedor y, por último, al instrumento público que acredita la existencia del título.

Cabe destacar que pocas relaciones jurídicas, son objeto de tanta discusión, encienden tanta polémica y han sufrido tantas tachas, enmiendas a lo largo de nuestra historia jurídica como la *materia tributaria*.

La reforma a la ejecución fiscal que plantea la ley 25.239 (B.O. 31/12/99), no ha hecho sino reavivar cuestiones debatidas por la doctrina en torno a dicho proceso, como plantear otras nuevas, referentes en su mayoría a la compatibilización de las modificaciones al procedimiento establecidas en la norma, con principios capitales de nuestro ordenamiento jurídico, como son los del debido proceso, el derecho de defensa en juicio y la prohibición al poder ejecutivo de ejercer funciones de tipo jurisdiccional.

Anteriormente a la reforma del Código Procesal, existían tres tipos de procesos de ejecución:

- a) La ejecución de sentencia
- b) El juicio ejecutivo
- c) El juicio de apremio

Los dos primeros estaban regulados en los códigos de procedimientos y, en la Capital Federal, el tercero estaba reglamentado por la ley 50. Con posterioridad se derogó esta ley, y en la actualidad tenemos tres tipos de procesos:

- 1) Ejecución de sentencia, normada en los Arts. 499 a 519 del CPCCN;
- 2) Juicio Ejecutivo, previsto en el Título II de dicho Código (Arts. 520 a 594);
- 3) Ejecuciones Especiales, reguladas por el Título III (Arts. 595 a 605).

Fenochietto¹ recuerda varias condiciones que atañen a la naturaleza del Juicio Ejecutivo en nuestra regulación legal y que pueden sintetizarse en los siguientes puntos:

- 1) no existe en nuestro derecho un solo juicio ejecutivo, sino varios, que responden esa naturaleza;

¹ Fenochietto, Carlos Eduardo. "Código Civil y Comercial de la Nación". Depalma. Buenos Aires, 2001.

- 2) la unidad conceptual está en el título, o si se prefiere en sus idénticos requisitos sustanciales;
- 3) existen tantos tipos ejecutivos como títulos reconozca la ley;
- 4) no se justifica la denominación legal de ejecuciones aplicada a los títulos especiales, ya que no se trata de procesos ejecutivos calificados en virtud del título nominado que los origina;
- 5) los procesos ejecutivos especiales se basan en títulos ejecutivos nominados taxativamente, con distintos tratamientos respecto del denominado título común, pues éste responde a un criterio genérico;
- 6) la formación del título especial es más compleja que la del común y por ello requiere una particular consideración en el acatamiento de las prescripciones legales que lo autorizan.

3. REFORMA DE LA LEY 25.239

Al cercenamiento de las posibles defensas del contribuyente que representó la modificación de este artículo por la ley 25.658 al impedir la *apelación de las sentencias*, se une ahora esta desmedida atribución de funciones introducida por la Ley 25.239 que tradicional y lógicamente estuvieron a cargo de los funcionarios judiciales. No sólo se subalterniza de este modo al Poder Judicial, sino que se crea un elemento híbrido que mezcla elementos administrativos y judiciales. Con anterioridad a la reforma, la ley 11.683 establecía el cobro judicial de los tributos por la vía de la ejecución fiscal establecida en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

En cambio, la nueva ley otorga amplias facultades a la Administración Federal de Ingresos Públicos, sobre todo en el campo de las medidas cautelares, ya que a partir de ahora las mismas son decretadas y diligenciadas por el referido Organismo. Lo mismo ocurre en materia de subasta, la cual será decretada y llevada adelante por el mismo fisco. Además, los honorarios profesionales del "agente fiscal" serán determinados en sede administrativa. Y más aún, el levantamiento de las medidas cautelares está sujeto al pago de honorarios a los abogados intervinientes.

En su nueva redacción el Art. 92 versa como se sigue:

Art. 92: *El cobro judicial de los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones, multas ejecutoriadas, intereses u otras cargas cuya aplicación, fiscalización o percepción este a cargo de la Administración Federal de Ingresos*

Públicos, se harán por la vía de la ejecución fiscal establecida en la presente ley, sirviendo de suficiente título a tal efecto la boleta 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 días las siguientes:

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

No serán aplicables al juicio de ejecución fiscal promovido por los conceptos indicados en el presente artículo, las excepciones contempladas en el segundo párrafo del Art. 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, los pagos mal imputados o no comunicados por el contribuyente o responsable en la forma que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos no serán hábiles para fundar excepción. Acreditados los mismos en los autos, procederá su archivo o reducción del monto demandado con costas a los ejecutados.

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

Con la reforma introducida, el representante del Fisco, inicia el proceso presentándose en el Juzgado **informando** el nombre del demandado, su domicilio y carácter del mismo, concepto y monto reclamado, en su caso, deberá **informar al Juez** las medidas precautorias a trabarse. La expresión informar significa restarle al Juez la facultad de decidir sobre la procedencia de la ejecución o la traba de medidas. Con las nuevas disposiciones el Juez está limitado a recibir información, y no se encuentra habilitado para rechazar el título ejecutivo en forma *in limine* por carecer éste de los elementos esenciales para la ejecución.

Luego de presentar el informe mencionado en el punto anterior, el representante o agente fiscal estará facultado a librar **bajo su firma** mandamiento de intimación de pago y eventualmente embargo si no indicare otra medida alternativa, por la suma reclamada especificando su concepto con más el quince por ciento (15 %) para responder a intereses y costas. He aquí otro avasallamiento contra las facultades del Poder Judicial ya que el agente fiscal libra mandamiento sin orden judicial y bajo su firma, en el que puede disponer de la traba de embargo, también sin orden judicial.

Con la reforma del Art. 107 de la ley 11.683 (t.o. 1998) se incorpora un nuevo párrafo, donde permite a la A.F.I.P. 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. 5 de la Ley 25.239).

Atendiendo a la amplitud de facultades otorgadas a los agentes fiscales, la A.F.I.P. dicta la Instrucción Interna N° 6/99 que señala que "*...antes de diligenciar el mandamiento de intimación de pago o de trabar cualquier medida cautelar, los agentes fiscales deberán verificar si existen pagos totales o parciales imputados a la deuda que se reclama...*"

La ley faculta al Fisco a elegir otras medidas alternativas a la del embargo a fin de asegurar el crédito fiscal. Por lo tanto el fisco podría limitarse a solicitar una inhibición general de bienes sobre el ejecutado, aunque el mismo poseyera patrimonio suficiente para garantizar la ejecución con un embargo.

Con el dictado de la ley 25.239 se introdujeron profundas modificaciones al régimen de ejecución fiscal, estableciéndose un nuevo proceso, que transfiere a la Administración Federal de Ingresos Públicos las funciones que tradicionalmente cumplía el Poder Judicial, otorgando a los jueces una actitud pasiva, limitada en muchos casos a cumplir las requisitorias del Organismo Fiscal. Como aspecto positivo de esta reforma puede rescatarse que se ha establecido un procedimiento ágil y eficaz para el cobro de deudores morosos.

En razón de que el Art. 92 de la ley 11.683 instituye la regla de la inapelabilidad de las sentencias dictadas en las ejecuciones fiscales con prescindencia de su resultado "*...la sentencia de ejecución será inapelable...*", en el caso de que el pronunciamiento de primera instancia suscite cuestión federal es susceptible del *recurso extraordinario* previsto en el Art. 14 de la ley 48.

3. 1. ANTECEDENTES DEL TEXTO:

Las disposiciones acerca del cobro de los tributos vienen de antiguo en la ley 11.683. El asunto primero figura en el Art. 2, inc. a) de ley 11.683, t.o. 1937; posteriormente, el art. 91 del decreto 14.341/46 incorpora una norma sobre apelación sólo a favor del fisco y denominó el capítulo "Juicio de Apremio", que ha sido tradicional en nuestro país.

Posteriormente, la ley 15.265 (1959), Art. 59, intercaló la referencia al Tribunal Fiscal y dio mayor amplitud a la excepción de inhabilidad de título. La ley 17.595 modifica en dos aspectos el Art. 91 (hoy, Art. 99), disponiendo que si el apremiado no pagara en el acto de intimársele el pago, quedará, desde ese momento, citado de venta, y admitiendo tanto para el fisco como para el contribuyente la apelación de la sentencia, de remate cuando el monto reclamado fuere superior a m\$ 10.000.

Más tarde la ley 20.024, Art. 1, le atribuyó la nueva designación de "Juicio de ejecución fiscal", seguramente para uniformar terminología con el Código Procesal, e incorporó normas sobre estas materias: traslado de excepciones; mención del Art. 38 en la excepción de inhabilidad de título; referencia al último párrafo del Art. 20; la apelación para ambas partes fue establecida en \$ 300, que lleva a \$ 500 la ley 20.626 (1973), Art. 1, punto 19, como límite para la apelabilidad de la sentencia.

La ley 21.858 (1978), Art. 1, punto 40, elevó ese monto a \$ 3.000 (actualizados en A 5,77 al 1/1/86 por res. gen. 2577), agregando dos párrafos: uno sobre pagos efectuados con posterioridad a la iniciación del juicio y otro sobre embargo general contra el deudor. Por la ordenación dispuesta en 1978 se ubica como Art. 92.

Luego, la modificación introducida en este artículo por la ley 23.658 (B.O., 10/1/89) tuvo especiales connotaciones por derogar principios del derecho de defensa en juicio arduamente logrados por medio de la jurisprudencia. Así se sustituyó el inc. d), de la excepción por inhabilidad de título, limitándosela a los vicios relativos a la forma extrínseca de la boleta de deuda. Asimismo se incorporó entre el segundo y tercer párrafo la derogación de las excepciones de pago y espera en la ejecución fiscal por el cobro de tributos. Por último, completando este cuadro de decaimiento de derechos, se decreta la inapelabilidad de la sentencia de ejecución o la revocación del auto de intimación de pago y embargo. El art. 92 de la ley 11.683 reafirma la inapelabilidad de las sentencias dictadas en las ejecuciones fiscales con prescindencia de su resultado. Es así que en el caso de que el pronunciamiento

de primera instancia suscite cuestión federal es susceptible del recurso extraordinario previsto en el Art. 14 de la ley 48.

La ley 23.871 dispuso desde el 31/10/90 la incorporación del párrafo cuarto de este artículo referido a la reclamación de deudas entre organismos de la Nación. En el t.o. 1998 se sustituyó a la Dirección General Impositiva por la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) (decr. 618/97).

En el año 1999 se sustituye íntegramente el Art. 92 por la ley 25.239 (B.O., 31/12/99) con amplias facultades de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

El régimen procesal de la ejecución fiscal ha recibido de la ley 25.239, a partir de enero de 2000, una regulación que alteró sustancialmente el derecho de defensa de los contribuyentes.

La ley 25.239, en su Art. 18, inc. 5, dispuso la sustitución del Art. 92 de ley 11.683 (t.o. 1998), con vigencia desde el 31/12/1999, regulando un régimen procesal fiscal propio de la ley de procedimiento mencionada.

Declara la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, aunque se remite directamente a sus normas en cuanto al trámite de las excepciones y la impugnación de la consecuente liquidación.

El proceso de ejecución a través de este nuevo Art. 92, aunque guarda las mismas limitadas excepciones que tenía el anterior texto sustituido, dispone un tratamiento distinto con el protagonismo absoluto de la A.F.I.P./D.G.I. a través del agente fiscal.

En ese aspecto es de interés destacar que **sólo cuando se opusieron excepciones** interviene el juez de la causa. Si por el contrario el contribuyente no opone excepciones, el agente fiscal debe requerir al juez actuante la constancia de dicha circunstancia, dejando de esta manera expedita la vía de ejecución del crédito reclamado, sus intereses y sus costas.

El "Anteproyecto de Código Tributario para la República Argentina", presentado por el entonces Administrador Federal de Ingresos Públicos, Licenciado Carlos Silvani ha servido de base para la estructuración de este procedimiento.

En él se disponía, mediante el instituto de la delegación, que el Poder Ejecutivo podía establecer por vía reglamentaria, un régimen de ejecución fiscal de las obligaciones tributarias en instancia administrativa (Art. 305), a cargo de un funcionario denominado "ejecutor", que debía ser abogado y cumplir las mismas condiciones que los jueces de primera instancia (Art. 307). Al igual que

en el procedimiento actual, el citado funcionario estaba facultado para decretar embargos de bienes y cuentas bancarias (Art. 309).

3.2. DIFERENTES FUNCIONES -QUE HOY CON LA REFORMA-CORRESPONDEN AL AGENTE FISCAL Y AL JUEZ

A. El Agente Fiscal:

Radica la demanda de ejecución; confecciona y firma el mandamiento de intimación de pago; dispone y traba medidas cautelares (*puede decretar embargo de cuentas bancarias, fondos y valores depositados en entidades financieras, puede decretar el embargo de bienes de cualquier tipo o naturaleza, puede decretar inhibiciones generales de bienes, puede adoptar otras medidas cautelares tendientes a garantizar el recupero de la deuda en ejecución*); practica planilla de liquidación y corre traslado administrativo; estima sus honorarios y notifica administrativamente; dispone la subasta de los bienes embargados; realiza la liquidación con posteridad a la subasta y notifica; es responsable por las medidas cautelares que disponga sobre la base del Art. 1112 del Código Civil que regla la responsabilidad de los hechos y las omisiones de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, sin perjuicio de la responsabilidad profesional pertinente ante su entidad de matriculación. El agente fiscal depende de la A.F.I.P. y la representa, siendo investido por la ley de facultades propias de la potestad judicial: es decir, el organismo administrativo, a través de sus representantes, ejerce funciones jurisdiccionales. *“Las medidas tomadas y libradas por este representante de la A.F.I.P. tendrá el mismo valor que una requisitoria y orden judicial”, dice la ley 25.239.*

Es de hacer notar que la responsabilidad de los agentes judiciales exceden ampliamente lo que sería deseable para cualquier funcionario público en el cumplimiento de sus funciones. La ley erige al cobrador fiscal o agente judicial como una figura central en la que se identifica al juez con la parte, cargándolo de potestades y de responsabilidades antes desconocidas cuyos efectos pueden ser fulminantes sobre el patrimonio de los administrados.

B. El Juez -si no se oponen excepciones:-

Libra la constancia dejando expedita la ejecución (no libra sentencia); resuelve las excepciones y dicta sentencia; otorga al agente fiscal, en su caso, la constancia de no interposición de excepciones por

parte del ejecutado; resuelve la impugnación de la planilla de liquidación; regula honorarios a solicitud del agente fiscal, al no aceptar el ejecutado la estimación administrativa; emite orden de desamparamiento 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 en la subasta.

4. LAS PRERROGATIVAS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

4.1. NATURALEZA DEL JUICIO DE EJECUCIÓN FISCAL O APREMIO

El juicio de ejecución fiscal o de “apremio” -como se lo llamaba antiguamente- es una vía expeditiva, regulada originariamente por la ley 50 (Título XXIV) para el cobro de impuestos, multas y créditos fiscales, e incluida actualmente en la ley 11.683 para el cobro de los tributos que recauda la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Consiste en un proceso de cognición restringida que tiene como finalidad asegurar el cumplimiento de una obligación documentada en títulos que la ley dota de fehaciencia y autenticidad. Su fundamento en el ámbito tributario, se encuentra en la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos, que implica considerar que el mismo fue dictado conforme al ordenamiento jurídico vigente -en tanto un órgano judicial competente no declare lo contrario, invirtiéndose la carga de la prueba-.

Por su parte, la ejecutoriedad nos señala la cualidad jurídica que se le reconoce a la Administración para proceder a realizar los actos y operaciones que la ejecución de los mismos comporta.

Se lo encuadra dentro de los procesos sumarios toda vez que el conocimiento del juez se encuentra limitado a un número determinado de defensas, careciendo en consecuencia *de facultad para el examen y solución total del conflicto*. Así, durante su desarrollo no se puede -en principio- discutir la causa de la obligación, que deriva del instrumento, quedando los cuestionamientos que podrían plantearse sobre aspectos esenciales del mismo postergados para su resolución en un proceso posterior, en su caso *de repetición*, razón por la cual la sentencia que se dicte hace sólo cosa juzgada en sentido formal.

Constituye una ejecución especial, regulada por la ley 11.683 t.o. en 1978 y sus modificatorias, a la que se aplican supletoriamente las normas del proceso ejecutivo (con las modificaciones del Art. 596 del CPCCN y Art. 92 párr. 5to. LPT).

En la *primera etapa*, el Fisco deduce o propone la demanda ejecutiva acompañando alguno de los documentos señalados por la ley; el órgano verifica los requisitos extrínsecos e intrínsecos de admisibilidad de la pretensión y, si se encuentran reunidos, dicta resolución ordenando la intimación de pago, el embargo y la citación para que el ejecutado oponga excepciones.

El contenido de la *segunda etapa* está supeditado a la actitud que asuma el sujeto pasivo. Si no deduce oposición, o si ésta es inadmisibile, el juez debe dictar sin más trámite la denominada sentencia de trámite y remate. Por el contrario, si se hacen valer excepciones admisibles, el juez, previo traslado al ejecutante, se aboca al conocimiento, abriendo –si es menester– el proceso de prueba, para luego pronunciar la sentencia.

Por fin, la *tercera etapa*, que se inaugura una vez firme la sentencia que manda llevar adelante la ejecución, está reservada a los actos procesales destinados a hacer efectiva la coacción sobre el patrimonio del ejecutado.

El proceso dispone de algunas ventajas propias que persiguen comprimir el conocimiento mediante la reducción del número de defensas y el acotamiento de recursos.

Se intenta dilucidar si se ha logrado conjugar equilibradamente la protección de los derechos e intereses de las partes al poner en manos del Estado un procedimiento ágil, que permite percibir el cobro de obligaciones fiscales adeudadas, en forma rápida y efectiva. Sin desconocer la imperiosa necesidad de proteger el crédito fiscal, hemos de evaluar si no existen otras alternativas –compatibles con nuestro ordenamiento jurídico y organización institucional –que protejan de un modo eficaz el derecho de propiedad.

Los presupuestos procesales del juicio ejecutivo son tres:

- 1) un título de ejecución;
- 2) una acción ejecutiva;
- 3) un patrimonio ejecutable.

Al decir de Couture², el “título de ejecución se requiere por aplicación del principio *nulla executio sine titulo*. La acción ejecutiva es indispensable por aplicación del principio *ne procedat iudex ex officio*, también aplicable en materia de ejecución forzada. Ni aún las sentencias de condenas basadas en autoridad de cosa juzgada se ejecutan, en nuestro derecho, sin iniciativa del acreedor. El patrimonio ejecutable constituye el objeto de la ejecución. En último término, la ejecución consiste en transferir ciertos bienes, o su precio, del patrimonio del deudor al patrimonio del acreedor.

² Couture. "Fundamentos del Derecho Procesal Civil, pág. 442. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1997.

La determinación de oficio, como acto administrativo que es, goza asimismo de presunción de legitimidad, mientras el contribuyente no demuestre que es infundada o injusta.³

4.2. EL TÍTULO FISCAL

Pacífica jurisprudencia ha reconocido en relación a la boleta de deuda que: *“El título ejecutivo del Fisco tiene la característica de su origen unilateral, surge de la ley y se documenta por los funcionarios, con las formalidades que la propia ley señala, destacándose su autonomía y completividad al punto de no necesitar de ningún otro documento”*.

Para analizar la característica del título fiscal, es necesario hacer una reflexión sobre la naturaleza del título ejecutivo.

En tal sentido, recogemos la definición de Podetti,⁵ quien señala: *“El título ejecutivo puede ser un documento, puede nacer de un acto, pero considerado en toda su extensión, genéricamente es la constatación fehaciente de una obligación exigible”*. Nos encontramos ante un tipo de proceso que la doctrina alemana denomina *“monitorio”*, denominado así por resultar más breve que el juicio ejecutivo, ya que las posibilidades de defensa son más reducidas en este tipo de juicio.

El procedimiento monitorio tiene por objeto proporcionar un título ejecutivo al acreedor de un crédito que presumiblemente no será discutido, sin necesidad de debate, sobre la de una afirmación unilateral y sin prueba, cuando se trata de ciertas acciones, que permite al juez dictar un mandamiento condicionado de pago.

Por ello, el título fiscal no es válido en sí mismo, sino como producto de un proceso -que se da en sede administrativa- y que es su consecuencia.

Tal como señala Martínez⁶, *“la boleta de deuda no es, ni podría ser, el título necesario y suficiente para la procedencia de la ejecución fiscal: el verdadero título ejecutivo viene constituido por el momento que precede al libramiento de la boleta de deuda”*. Es decir, un título es idóneo para la ejecución coactiva del deudor si se ha cumplido con regularidad el proceso de su formación, el cual culmina, precisamente con la declaración contenida en el instrumento que se asienta. Lo principal es que exista cargo de aquel contra

³ Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana Camila. Procedimiento Tributario – p. 134.

⁴ Díaz Siero; Veljamovich y Borgroth. “Procedimiento Tributario”. Editorial Macchi, 2000 – pág. 184.

⁵ Podetti, Ramiro. “Tratado de las Ejecuciones”. Editorial Ediar. Buenos Aires, 1952 – pág. 123.

⁶ Martínez, Francisco. “El Título de la Ejecución Fiscal.” Impuestos XXXIX-B.