

Voces: EJECUCIÓN FISCAL - AFIP - PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO - MEDIDAS CAUTELARES - INCONSTITUCIONALIDAD - DIVISIÓN DE PODERES - DEFENSA EN JUICIO - DEBIDO PROCESO - INHIBICIÓN GENERAL DE BIENES - RESPONSABILIDAD EXTRACONTRACTUAL DEL ESTADO

Título: Responsabilidad por el ejercicio indebido de la facultad inconstitucional para decretar medidas cautelares

Autor: Marrama, Silvia

Fecha: 22-may-2014

Cita: MJ-DOC-6726-AR | MJD6726

Producto: SOC

Sumario: *I. Introducción. II. Presupuestos. III. Responsabilidad por la traba indebida de la inhibición general de bienes. IV. Conclusión.*

Por Silvia Marrama (*)

I. INTRODUCCIÓN

La materia impositiva -abordada tanto desde el ámbito de persecución fiscal como penal- suele ser un campo fértil para la violación de principios constitucionales, principios que el Estado, cualquiera fuera su dependencia, está obligado a respetar y salvaguardar. (1)

La Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal ha sufrido -en virtud de las leyes 25.239 y 26.044- una modificación irrazonable en el capítulo XI, (2) al conceder al agente fiscal del organismo administrativo, en el marco de la ejecución fiscal, la facultad de decretar medidas cautelares sobre bienes de los contribuyentes, librando al efecto el correspondiente oficio. (3)

Esta facultad otorgada al agente fiscal por el art. 92 de la Ley 11.683 es inconstitucional, ya que el único órgano con potestad para ordenar tales medidas que afectan la propiedad de los justiciables es el juez y, por ende, esta reforma conculca el principio de división de poderes establecido en nuestra Constitución Nacional. Por otra parte, la norma reformada crea un verdadero fuero personal donde la AFIP actúa como juez y parte, alterándose el debido proceso legal, de raigambre constitucional.

No cuestiono la legítima facultad del Estado para percibir impuestos y eventualmente ejecutar su percepción ante el incumplimiento. Pero tal facultad, basada en el principio de solidaridad, no empece a que deba ejercerse en el marco definido y preestablecido por las pautas que al respecto establece la Carta Magna y los tratados internacionales de jerarquía constitucional (cfr. art. 75 inc.22 CN), en

particular la garantía de juez natural, la división de poderes, el debido proceso legal, la tutela judicial efectiva y la defensa en juicio.

«Si algo podía ahondar tanto desprecio por los derechos de defensa en juicio, no hay duda que sería la sustitución de la justicia para arrogarse la administración fiscal el derecho a la ejecución fiscal ejerciendo facultades judiciales por sí a través del agente fiscal quien estará facultado para librar mandamiento de intimación y pago y embargo de cuentas bancarias, fondos y valores depositados en entidades financieras o bienes de cualquier tipo o naturaleza, inhibiciones generales de bienes, embargo general de valores depositados en entidades financieras regidos por la Ley 21.526. Llegando al extremo de llevar adelante la ejecución mediante la enajenación de bienes embargados mediante subasta o concurso público pudiendo la AFIP designar el martillero interviniente.» (4)

Por todas las razones expuestas sucintamente, considero que la facultad otorgada por el art. 92 de la Ley 11.683 al Fisco para decretar medidas cautelares es palmariamente inconstitucional. Así lo habían declarado aisladamente algunos jueces federales -p. ej. Juzgado Federal de Resistencia in re "Cámara de Comercio, Industria y Producción de Resistencia, Chaco c/ AFIP s/ amparo"-, (5) hasta que, finalmente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (6) declaró la inconstitucionalidad del art. 92 Ley 11.683, en el fallo "Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp S. R. L. s/ ejecución fiscal", que contó con la disidencia de los Dres. HIGHTON DE NOLASCO, ARGIBAY y PETRACCHI.

Pero atento a que la CSJN no tiene el poder constitucional de derogar leyes sino solo de tacharlas como tales en el marco de un caso concreto, los agentes fiscales continúan ejerciendo la facultad que otorga el art. 92 de la Ley 11.683 de decretar medidas cautelares. Y esa facultad inconstitucional es ejercida, en la práctica, de modo indebido, cuando se trata de decretar la inhibición general de bienes, ya que el organismo recaudador la decreta de modo directo y no subsidiario, es decir, sin intentar previamente el embargo de bienes del contribuyente, pese a conocer su existencia. Entiendo que el Estado debe responder por los daños que este ejercicio indebido de una facultad -que además es inconstitucional- genera en el patrimonio del contribuyente.

II. PRESUPUESTOS

1. El juicio de apremio como juicio ejecutivo

El presupuesto para el análisis que se realizará a continuación se encuentra en el art. 92 de la Ley 11.683, que dispone: «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 Procesal Civil y Comercial de la Nación» (en adelante, «CPCCN»).

2. Requisitos de la inhibición general de bienes

Enseña ARAZI (7) que: «La inhibición general de bienes es una medida cautelar por la cual, una vez trabada, el deudor no puede enajenar los bienes que tiene inscriptos en los respectivos registros».

El CPCCN establece en el art. 228 los requisitos y la razón de ser de la inhibición general de bienes.

«En todos los casos en que habiendo lugar a embargo este no pudiese hacerse efectivo por no conocerse bienes del deudor, o por no cubrir estos el importe del crédito reclamado, podrá solicitarse contra aquel la inhibición general de vender o gravar sus bienes, la que se deberá dejar sin efecto siempre que presentase a embargo bienes suficientes o diere caución bastante.»

Cabe destacar que en los juicios de apremio iniciados por los agentes fiscales ninguno de dichos

requisitos se cumple generalmente en la práctica:

a) La medida de inhibición general de bienes se traba sin haberse embargado previamente los inmuebles de propiedad del contribuyente, aunque estos existan. b) Y una vez embargado alguno de ellos, cuya valuación supera con creces el importe de lo reclamado en autos, no se deja sin efecto la inhibición general de bienes, causando ello un daño al contribuyente que, según nuestro criterio, debe ser reparado por el Estado.

A. Supletoriedad de la inhibición general de bienes

Tanto la doctrina como la jurisprudencia sostienen que la inhibición general de bienes rige supletoriamente respecto del embargo cuando, siendo este pertinente, no se conocen bienes del deudor o no cubren el crédito reclamado. (8)

«La inhibición general es una medida precautoria que surge como consecuencia de la falta de conocimiento de bienes del deudor para su embargo, o bien de la insuficiencia de los conocidos. Se trata, por tanto, de una medida subsidiaria, por lo que "se deberá dejar sin efecto" cuando ya no existan las causas que dieron lugar a ella; es decir, cuando el actor tome noticias de bienes del contrario». (9)

El conocimiento por parte de la AFIP de la existencia de bienes suficientes de propiedad del demandado en el juicio de apremio es generalmente anterior al inicio de dicho proceso, ya que surge de la simple lectura de las declaraciones juradas de bienes personales presentadas por los contribuyentes al organismo recaudador.

Más allá de ello, la circunstancia de desconocimiento de bienes pertenecientes al contribuyente demandado debería ser acreditada por la AFIP, en forma previa a la traba de la inhibición general de bienes, atento a que reviste en el juicio el carácter de parte.

«No corresponde que se decrete la inhibición general de bienes del demandado -aunque consten en autos su nombre, apellido y número de documento-, si no existe constancia alguna de que se haya acreditado ni siquiera mínimamente la circunstancia de no conocerse bienes de su propiedad, según lo dispuesto por el art. 228 del Cód. Procesal, y no habiéndose, además, solicitado que se trabase embargo en la diligencia de intimación de pago.» (10)

Pero ello no es acreditado generalmente por los agentes fiscales en las ejecuciones.

La jurisprudencia es pacífica al otorgar a la inhibición general de bienes, carácter subsidiario, excepcional y sucedáneo del embargo, en el sentido señalado.

«La inhibición general de bienes es excepcional, característica a la que se suma la de subsidiariedad, como reflejo en el campo cautelar de que el interés es la medida de la acción aseguradora. No puede perderse de vista, entonces, el carácter de sucedáneo del embargo que se reconoce a la inhibición general de bienes que se intenta remover (art. 228, Cód. Procesal -ADLA, XLI-C, 2975-).» (11)

«Si del examen de las constancias obrantes en autos se desprende la existencia de otros bienes de quien se considera deudor, no existe razón alguna que autorice mantener una cautelar que, como la inhibición general de bienes, rige supletoriamente respecto del embargo.» (12)

III. RESPONSABILIDAD POR LA TRABA INDEBIDA DE LA INHIBICIÓN GENERAL DE BIENES

Más allá de la responsabilidad que cabe al Estado por los daños provenientes del dictado y de la

aplicación de leyes inconstitucionales (13) -tal es el caso de las leyes 25.239 y 26.044 en tanto reformaron el art. 92 de la Ley 11.683, que otorga a los agentes fiscales la facultad de decretar medidas cautelares-, le corresponde, a mi juicio, responder por los daños ocasionados por la traba indebida de la inhibición general de bienes, conforme lo establece el art. 92 de la Ley 11.683: «La responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas adoptadas por el agente fiscal quedarán sometidas a las disposiciones del artículo 1112 del Código Civil».

En ese sentido cabe recordar que el dogma de la irresponsabilidad aquiliana del Estado concluyó con el fallo "Tomás Devoto" (CSJN, 1933), que entendió, aplicando el art. 1113 del CCiv, que el Estado resulta responsable por los hechos y las omisiones de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, por cumplir de una manera irregular sus obligaciones legales. Esta doctrina fue ampliada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación a mediados de la década de 1980, en el fallo "Vadell c/ Provincia de Buenos Aires", que establece que la responsabilidad del Estado es directa y objetiva y se rige por el art. 1112 del Código Civil. (14)

«El artículo 1112 del Código Civil consagra un sistema de responsabilidad especial directa del Estado por los actos y omisiones de los agentes públicos en ejercicio de las funciones, cuando su desempeño provoca funcionamiento irregular o defectuoso de la respectiva función. No es necesario para ello individualizar a los agentes culpables, pues cuando la responsabilidad es objetiva, no hay culpa personal sino falta de servicio. No se aplican, tampoco, los principios que rigen la culpa en la responsabilidad refleja o indirecta, cuya temática resulta ajena al derecho administrativo.» (15)

«Todas las personas que el Estado designa para desempeñarse en funciones por él encomendadas son en general agentes suyos, por lo tanto órganos de él. Por ello, no son "dependientes" en el sentido del art. 1113 del Código Civil. Cuando actúan en el ejercicio aparente de las funciones que les han sido encomendadas, lo hacen como órganos del Estado, o sea, actúa directamente el Estado a través de ellos. La responsabilidad del Estado es en consecuencia -en estos casos- siempre directa; pues no tiene el Estado "agentes", esto es, personas humanas, que no sean órganos suyos. No altera esta conclusión el que la actividad del órgano se manifieste a través de actos o de hechos, legítima o ilegítimamente.» (16)

«Los elementos del concepto clásico de responsabilidad civil extracontractual del Estado son así: a) un daño cierto, que puede ser material o moral, en lo que no hay diferencia con el régimen de la responsabilidad civil; b) antijuridicidad en el hecho u omisión dañosa; es decir, que haya existido un defectuoso o irregular funcionamiento del servicio, la llamada "falta de servicio" que produce el daño; c) que ese daño haya sido ocasionado por, o pueda ser imputado al, funcionamiento (defectuoso) del servicio o al accionar irregular del presunto responsable -relación llamada de causalidad.» (17)

Estos elementos se configuran en los casos de traba indebida y posterior omisión de levantamiento de la inhibición general de bienes, ya que la inhibición, generalmente, no se decreta en forma subsidiaria del embargo y tampoco se levanta al embargarse en autos bienes suficientes para cubrir el monto del título ejecutivo, intereses y costas, ocasionando de este modo un daño al contribuyente demandado. Según sostienen ARAZI y ROJAS, (18) por la traba indebida de la inhibición no solo procede la aplicación del art. 1112 del Código Civil, sino, además, del art. 208 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, de aplicación subsidiaria, según explicamos en los presupuestos (cfr. acápite III).

IV. CONCLUSIÓN

La CSJN ha declarado en el año 2010 la inconstitucionalidad del art. 92, Ley 11.683 -reformado por las leyes 25.239 y 26.044-, sin perjuicio de lo cual los agentes fiscales continúan decretando medidas cautelares en los juicios de apremio.

En la mayoría de los casos, la medida cautelar decretada es la inhibición general de bienes, de modo directo y no subsidiario al embargo, sin manifestar siquiera mínimamente la circunstancia de no conocerse bienes de su propiedad, según lo dispuesto por el art.228 del CPCCN -que se aplica supletoriamente a las disposiciones de la Ley 11.683-, atento a que la AFIP reviste en el juicio el carácter de parte. Máxime teniendo en cuenta que la existencia de bienes suficientes de propiedad del contribuyente demandado surge de la simple lectura de las declaraciones juradas de bienes personales presentada periódicamente por el ejecutado al organismo recaudador.

Por ello sostengo que, más allá de la responsabilidad que cabe al Estado por los daños ocasionados por el dictado y la aplicación de las leyes que reformaron el art. 92 de la Ley 11.683 -que otorgaron a los agentes fiscales la facultad de decretar medidas cautelares-, le corresponde responder por los daños ocasionados por la traba indebida de la inhibición general de bienes y posterior omisión de su levantamiento.

Por todo lo antes expuesto, consideramos que corresponde en las ejecuciones fiscales hacer expresa reserva de accionar por los daños y perjuicios que la traba indebida, es decir, improcedente, irrazonable y de desmedido alcance de las inhibiciones generales de bienes adoptadas por el agente fiscal ocasionan al contribuyente.

(1) Cfr. LEVENE, Ricardo (n.), "El artículo 92 de la Ley 11.683 modificado por Ley 25.239. Una inadmisibles intromisión a la función jurisprudencial", LL 2003-A, 1237.

(2) El capítulo XI de la Ley 11.683 regula el procedimiento del cobro judicial de los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones, multas ejecutoriadas, intereses u otras cargas cuya aplicación, fiscalización o percepción está a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, por vía de ejecución fiscal.

(3) En efecto, establece el art. 92 (reformado) de la Ley 11.683 que:«Cumplidos los recaudos contemplados en el párrafo precedente y sin más trámite, el agente fiscal representante de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS estará facultado a 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 el 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 cautelares alternativas indicadas en la presentación de prevención o que indicare en posteriores presentaciones al juez asignado [...] 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 efectivamente trabada antes de la intimación al demandado, estas deberán serle notificadas por el agente fiscal dentro de los 5 (cinco) días siguientes de tomado conocimiento de la traba por el mismo».

(4) NAVARRINE, Susana C., "Reforma tributaria. La ejecución fiscal por la AFIP/DGI", Doctrina, PET N° 195.

(5) Fallo del 17/8/2000, publicado en La Ley, Suplemento del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, 22/12/2000, N° 3.

(6) CSJN, "Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp S. R. L.s/ ejecución fiscal", 15/6/2010, MJJ55727.

(7) ARAZI, Rolando y ROJAS, Jorge A., Código Procesal Civil y Comercial de la Nación comentado, anotado y concordado con los códigos provinciales, Santa Fe, Rubinzal Culzoni, 2001, t. I, p. 730.

(8) O. cit.

(9) O. cit.

(10) CNFedContAdm, Sala IV, 16/11/1989, "Instituto Forestal Nacional c/ Escobar, Gustavo", LL 1990-C, 552.

(11) CNCiv, Sala D, 7/12/1982, "Szewc, Juan J. y otros c/ Hurovich, Alberto J.", LL 1983-C, 606 (36.425-S).

(12) CNFedCC, Sala II, 2/7/1991, "Schuster, Julio c/ Lade", LL 1991-E, 383.

(13) MOSSET ITURRASPE, Jorge, Responsabilidad del Estado, Santa Fe, Rubinzal Culzoni, Colección Responsabilidad por daños, t. X.

(14) Cfr. HALPERÍN, David A., "La ejecución fiscal ¿virtual o inconstitucional? Un análisis del art. 92 de la Ley 11.683 desde la teoría jurídica del acto administrativo", ED, 26/10/2000, p. 5.

(15) CASSAGNE, Juan C., Derecho administrativo, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2002, t. I, pp. 254-256.

(16) GORDILLO, Agustín, Tratado de derecho administrativo, 11ª ed., Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2009, t. II XX, pp. 24-25.

(17) Ib., pp. 15-17.

(18) ARAZI y ROJAS, op. cit., t. III, p. 90.

(*) Abogada. Doctora en Ciencias Jurídicas. Especialista en Derecho Tributario. Profesora Superior en Ciencias Jurídicas. Egresada de cursos de posgrado en Administración y Constitución; Derecho Procesal Civil; Derecho Penal; Derecho Administrativo y Derecho Procesal Administrativo con particular referencia al régimen de la provincia de Entre Ríos; Bioderecho; Bioética de diversas universidades argentinas. Profesora asociada a cargo de la cátedra de Derecho Público y Privado, UADER. Profesora titular de la cátedra de Derecho de Familia, Universidad Católica de Santa Fe. Conferencista y ponente en congresos y jornadas llevados a cabo en distintas provincias argentinas sobre promoción de la familia y la niñez.