

Universidad de Buenos Aires

Facultad de Derecho

Doctorado

Título de la tesis: *El certificado de deuda presunta en la ley de procedimiento tributario y de la seguridad social. La implicancia de las medidas cautelares derivadas y su relación con la arbitrariedad y razonabilidad. Una propuesta de modificación.*

**Directora de Tesis: Dra. Catalina García
Vizcaíno**

Doctorando: Juan Ignacio Waissman

Mayo 2016

INDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN.....	11
<u>GENESIS.....</u>	14
CAPITULO I	14
I.1.- MARCO TEÓRICO-JURÍDICO.....	14
<i>I.2.- Análisis exegetico del texto vigente.....</i>	<i>16</i>
I.2.1.- La temporalidad de la solicitud.....	19
I.2.2.- La legitimación del solicitante.....	20
I.2.3.- El carácter facultativo ínsito en la redacción.....	21
I.2.4.- Los <i>tipos</i> de medidas comprendidas.....	23
I.2.5.- Baremo de confornte.....	24
I.2.6.- La poco feliz redacción. " <i>Deberes</i> " que no son tales.....	25
I.2.7.- La imposición de plazos.....	28
I.2.8.- La asignación de responsabilidad como pretendido factor de desplazamiento de la carga hacia el peticionante.....	31
I.2.9.- La sustitución de la cautelar decretada.....	31
I.2.10.- El termino de caducidad de la medida.....	35
I.2.11.- Causal de suspensión de la caducidad.....	39
<i>I.3.- Correlaciones normativas.....</i>	<i>42</i>
<u>CONCLUSIONES DEL CAPITULO I</u>	44
<u>DESARROLLO HISTORICO</u>	49
CAPITULO II	49
<i>II.1.- Un poco de Historia.....</i>	<i>49</i>

<i>II.2.- Nacimiento e incorporación normativa.....</i>	<i>52</i>
II.2.1.- Norma original.	53
II.2.2.- Modificación de la norma original e incorporación de la figura.....	54
II.2.3.- Modificación de lo introducido por el decreto-ley N° 14341/46.....	56
<i>II.3.- Injerencia en el ámbito de los recursos de la seguridad social.....</i>	<i>58</i>
<u>CONCLUSIONES DEL CAPITULO II</u>	61
<u>EL REFLEJO EN LAS JURISDICCIONES LOCALES</u>	65
CAPITULO III	65
<i>III.1.- El desarrollo dinámico a nivel nacional y local.....</i>	<i>65</i>
III.1.1.- Ciudad Autónoma de Buenos Aires. (C.A.B.A).....	67
Análisis de la figura en C.A.B.A.	69
III.1.2.- Provincia de Buenos Aires.....	73
Análisis de la figura en la Provincia de Buenos Aires.....	74
III.1.3.- Provincia de Catamarca.....	77
Análisis de la figura en la Provincia de Catamarca.	78
III.1.4.- Provincia de Mendoza.....	79
Análisis de la figura en la Provincia de Mendoza.	80
III.1.5.- Provincia de Jujuy.....	82
Análisis de la figura en la Provincia de Jujuy.	84
III.1.6.- Provincia de Misiones.	86
Análisis de la figura en la Provincia de Misiones.	87
III.1.7.- Provincia de Formosa.....	90
Análisis de la figura en la Provincia de Formosa.....	90
III.1.8.- Provincia de San Juan.....	92
Análisis de la figura en la Provincia de San Juan.....	92
III.1.9.- Provincia de San Luis.	94
Análisis de la figura en la Provincia de San Luis.....	94
III.1.10.- Provincia de La Pampa.	95
Análisis de la figura en la Provincia de La Pampa.	96
III.1.11.- Provincia de Córdoba.	97

Análisis de la figura en la Provincia de Córdoba.....	98
III.1.12.- Provincia de Santa Fe.	100
Análisis de la figura en la Provincia de Santa Fe.....	101
III.1.13.- Provincia de Chaco.	103
Análisis de la figura en la Provincia de Chaco.....	103
III.1.14.- Provincia de Tucumán.	104
Análisis de la figura en la Provincia de Tucumán.....	105
III.1.15.- Provincia de Santa Cruz.	107
Análisis de la figura en la Provincia de Santa Cruz.	107
III.1.16.- Provincia de Chubut.	111
Análisis de la figura en la Provincia de Chubut.....	111
III.1.17.- Provincia del Neuquén.	112
Análisis de la figura en la Provincia del Neuquén.....	113
III.1.18.- Provincia de Entre Ríos.....	115
Análisis de la figura en la Provincia de Entre Ríos.	116
III.1.19.- Provincia de Corrientes.	117
Análisis de la figura en la Provincia de Corrientes.....	118
III.1.20.- Provincia de La Rioja.	118
Análisis de la figura en la Provincia de La Rioja.	120
III.1.21.- Provincia de Río Negro.....	121
Análisis de la figura en la Provincia de Río Negro.....	121
III.1.22.- Provincia de Tierra del Fuego.....	122
Análisis de la figura en la Provincia de Tierra del Fuego.....	123
III.1.23.- Provincia de Santiago del Estero.	124
III.1.24.- Provincia de Salta.	125
<u>CONCLUSIONES DEL CAPITULO III</u>	126
- <i>Jurisdicciones que contemplan la herramienta.</i>	126
- <i>La pretendida imperatividad.</i>	127
- <i>Momento en que la norma autoriza la solicitud.</i>	128
- <i>Tipo de cautelares que se pueden trabar.</i>	129
- <i>Garantías a ofrecer.</i>	130

- En materia de caducidad y plazos.	131
- En materia de suspensión de plazos por pendencia recursiva.	132
- Particularidades.....	133
<u>EL FUNDAMENTO DE LA HERRAMIENTA</u>	136
CAPITULO IV.....	136
IV.- NATURALEZA JURÍDICA.....	136
<u>CONCLUSIONES DEL CAPITULO IV</u>	141
<u>MEDIDAS CAUTELARES. OBJETIVOS Y PARTICULARIDADES</u>	143
CAPITULO V.....	143
V.- MEDIDAS CAUTELARES.....	143
<i>V.1.- Los objetivos trazados en este tipo de cautelar cuya deuda aun conserva el estado de presunta. Bienes jurídicos a proteger.</i>	146
<i>V.2.-La facultatividad de su adopción como elemento de presión y generación de riesgo subjetivo - La denominada pena de banquillo.</i>	150
<i>V.3.- La diferencia empírica entre embargo e inhibición general de bienes.</i>	154
V.3.1.-Las medidas en particular.	155
V.3.1.1.- El embargo:	155
V.3.1.2.- La Inhibición General de Bienes:	157
V.3.1.3.- Otras medidas cautelares:	161
<i>V.4.- Requisitos procesales comunes a las medidas cautelares.</i>	162
<i>V.5.- Previsiones procesales de la Administración previas a la solicitud.</i>	167
V.5.1 ¿A quién se dirige?	171
V.5.2 ¿En qué supuestos procede?	171
V.5.3 ¿Qué parámetros se deben verificar?	172
V.5.4 Particularidades.	175

V.5.4.1 El orden prelativo.	175
V.5.4.2 El control de plazos de caducidad.	177
V.5.4.3 Evaluación de los bienes para la sustitución.	178
<i>V.6.- La cautela de las multas de naturaleza penal.</i>	178
<i>V.7. La vigencia de la ley penal tributaria y la falta de definición expresa del curso de acción. Acciones recíprocamente contrarias.</i>	181
<i>V.8. La incidencia de la ley N° 25293 que creó los Juzgados Federales de Ejecuciones Fiscales Tributarias.</i>	185
<i>V. 9. La sanción de la ley N° 26.854 en relación tema sub examine.</i>	186
<u>CONCLUSIONES DEL CAPITULO V</u>	190
<u>RELACIÓN CON LA ARBITRARIEDAD Y RAZONABILIDAD</u>	195
CAPITULO VI.....	195
VI.- EL CRÉDITO FISCAL Y LA PARTICULARIDAD DE SU RESGUARDO SEGÚN LA OPINIÓN DE LA C.S.J.N. LA POTESTAD DEL ESTADO DE ESTABLECER NO SOLO TRIBUTOS SINO MECANISMOS TENDIENTES A LA MATERIALIZACIÓN DE LOS MISMOS.	195
<i>VI.1 La relación con la arbitrariedad y la razonabilidad.</i>	200
Arbitrariedad.	201
Razonabilidad.	212
<u>CONCLUSIONES DEL CAPITULO VI</u>	217
<u>JURISPRUDENCIA APLICABLE</u>	222
CAPITULO VII.....	222
<i>VII.1.- Desarrollo jurisprudencial de las diferentes aristas relativas al tema planteado.</i>	224
VII.1.1.- Respecto de la apertura de la vía del Recurso Extraordinario Federal y la importancia de la <i>renta pública.</i>	224
VII.1.2.- Respecto de la apertura de la vía por inexistencia manifiesta de deuda.	229
VII.1.3.- Otras cuestiones que han suscitado la apertura de la jurisdicción.	230
VII.1.4.- Apertura del tratamiento jurisdiccional en materia de multas.	231
VII.1.5.- Respecto del objetivo ínsito en toda medida cautelar.....	235

VII.1.6.- Respecto de la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora.	238
VII.1.7.- Respecto de las características de las medidas cautelares.	252
VII.1.8.- Respecto de la confusión en cuanto al <i>estado administrativo-procesal</i> en el que se pueden solicitar las cautelares. <i>Momentum</i>	257
VII.1.9.- Respecto de la noción de arbitrariedad e irrazonabilidad.	262
VII.1.10.- Respecto de la posibilidad de sustitución.	266
VII.1.11.- Respecto de la ejecutabilidad.	270
VII.1.12.- Respecto del exceso en la ejecución de las cautelares.	272
VII.2.- Casos Particulares.	274
VII.2.1.- El caso “Intercorp” de la C.S.J.N.	275
VII.2.2.- El caso “Rosza” de la C.S.J.N.	280
VII.2.3.- El caso “La nación” y su antecedente “Aedba”	282
<u>CONCLUSIONES DEL CAPITULO VII</u>	293
Algunos pronunciamientos que estimo apuntalan mi tesis.	295
Algunos pronunciamientos que debo criticar.	305
<u>LAS EXPERIENCIAS FORANEAS</u>	309
CAPITULO VIII.....	309
<i>VIII.1.- Análisis de soluciones foráneas a situaciones similares. Modelos de los diferentes Códigos Tributarios y conclusiones de las Jornadas de la especialidad. Una aproximación a las conclusiones.</i>	309
VIII.1.1.- La experiencia en España.	311
VIII.1.2.- La experiencia en Portugal.	326
VIII.1.3.- La experiencia en Italia.	331
VIII.1.4.- La experiencia en Latinoamérica.....	345
<u>CONCLUSIONES DEL CAPITULO VIII</u>	349
<u>LA RESPONSABILIDAD DEL ESTADO</u>	351

CAPITULO IX.....	351
<i>IX.1.- Marco sistemático de abordaje.....</i>	<i>351</i>
IX.1.1.- El marco en relación a las <i>funciones</i>	352
<i>IX.2.- El desarrollo en la doctrina.....</i>	<i>353</i>
IX.2.1.- Primera Etapa.....	354
IX.2.2.- Segunda Etapa.....	355
IX.2.3.- Tercera Etapa.	355
IX.2.4.- Cuarta Etapa.....	355
<i>IX.3.- Los requisitos establecidos de forma pretoriana.</i>	<i>356</i>
<i>IX.4.- Las Sub-etapas que completan el panorama temporal global.....</i>	<i>356</i>
<i>IX.5.- Otras miradas de la doctrina.....</i>	<i>357</i>
<i>IX.6.- El desarrollo en la jurisprudencia.</i>	<i>361</i>
<i>IX.7.- Racconto y aplicación liminar al tema propuesto.</i>	<i>364</i>
IX.7.1- El posicionamiento en base a lo descripto. Una circunscripción por defecto.	365
IX.7.2- El tratamiento específico de los puntos previamente señalados.....	366
IX.7.2.1- En lo respecta a la atribución de responsabilidad.	366
IX.7.2.2- En lo respecta al alcance indemnizatorio.	367
IX.7.8.- La responsabilidad del estado descripta aplicable al certificado de deuda presunta.	374
IX.7.8.1.- Normas aplicables en la especie.	374
IX.7.8.2.- La vigencia del Código Civil y Comercial como factor incidental.	376
IX.7.9.- La adecuación del presupuesto de asignación de responsabilidad del Estado en el caso puntual que integra la tesis. Un adelanto conclusivo.	377
IX.7.10.- Algunas conclusiones que aporta el derecho foráneo.	378
IX.7.10.1.- España.	378
IX.7.10.2.- Portugal.	380
IX.7.10.3.- Italia.	382
CONCLUSIONES DEL CAPITULO IX	383

<u>CORRELATO ENTRE EL PLAN DE TESIS, LAS HIPOTESIS DESARROLLADAS Y EL CONFRONTE PUNTUAL CON EL RESULTADO DEL TRABAJO DE CAMPO</u>	385
CAPITULO X	385
<i>X.1.- Exposición de las hipótesis propuestas en el plan de tesis.</i>	<i>386</i>
<i>Se propuso como Hipótesis 1:</i>	<i>386</i>
<i>Se propuso como Hipótesis 2:</i>	<i>387</i>
<i>Se propuso como Hipótesis 3:</i>	<i>387</i>
<i>X.2.- Desarrollo y resultados del análisis de confronte.</i>	<i>387</i>
Con relación a la Hipótesis Nº1.	388
Con relación a la Hipótesis Nº2.	389
Con relación a la Hipótesis Nº3.	390
<u>CONCLUSIONES GENERALES</u>	392
CAPITULO XI	392
<i>Pautas generales:</i>	<i>393</i>
<i>Pautas Particulares:</i>	<i>397</i>
<u>TESIS.DESARROLLO Y PROGNOSIS</u>	403
CAPITULO XII	403
<i>a) Resumen de inconvenientes advertidos a lo largo del trabajo de investigación.</i>	<i>404</i>
<i>b) Tres posibles soluciones. A manera de tesis.</i>	<i>406</i>
b.1) Posición de máxima.	406
b.2) Posición que prevé la extrapolación de soluciones foráneas.....	408
b.3) Posición intermedia. Interpretación <i>conforme.</i>	410
<i>c) Opinión e inclinación personal.</i>	<i>411</i>
<i>d) Prognosis general.</i>	<i>417</i>
<u>COLOFON</u>	418
CAPITULO XIII	418
<u>BIBLIOGRAFÍA UTILIZADA</u>	420

ENTREVISTAS REALIZADAS.....424

TESIS DOCTORAL

Doctorando: Juan Ignacio Weissman.

Directora de Tesis: Dra. Catalina García Vizcaíno.

(Valga la presente de sentido homenaje al Dr. Carlos Porta, quien en vida supo ser un faro rector en el que muchos de nosotros nos apoyamos para sortear tempestades.)

El certificado de deuda presunta en la ley de procedimiento tributario y de la seguridad social. La implicancia de las medidas cautelares derivadas y su relación con la arbitrariedad y razonabilidad. Una propuesta de modificación.

Introducción.

En atención a lo dispuesto por conducto de las resoluciones del Consejo Directivo de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires N° 1849/2012 -de admisión al doctorado-; la resolución N° 2026/2013 que acredita el cumplimiento de la parte específica de los cursos exigidos en el reglamento; la resolución N° 3397/2015 que da por cumplida la formación académica que el reglamento prescribe y, con apego al plan de tesis propuesto y aprobado por la resolución N° 3704/15, procederé al análisis y exposición del tema elegido, abordando en consecuencia las hipótesis y tesis propuestas al someter mi plan a juicio de ese prestigioso jurado.

Pretendo establecer un esquema que he de dividir de la siguiente manera: *a)* planteo del tema de tesis –que ya fuera aprobado oportunamente-, *b)* desarrollo de los argumentos que se susciten y *c)* exposición de los resultados y su correspondiente tesis.

Dentro de este diseño, he decidido –en los casos en que resulte pertinente- ultimar cada capítulo con conclusiones parciales, de las que luego abrevarán las conclusiones finales y la posterior tesis y prognosis.

Me valdré no solamente del análisis histórico, el foráneo, el normativo vertical y horizontal sino también conduciré entrevistas a profesionales destacados –tanto aquellos que se desempeñen en el ámbito de la justicia, como abogados de la matrícula de reconocido aporte a la ciencia- cuya intervención considero indispensable para formar un acabado desarrollo del tema y por consiguiente la consecución del objetivo trazado.

Estimo prudente incorporar esta herramienta dinámica, puesto que el plano dogmático debe completarse con el casuístico y las experiencias de los diversos operadores del sistema, para lograr la imagen integral que pretendo.

Delinearé luego lo que a mi juicio redundaría en la prognosis del *sub examine*, el replanteo de mecanismos alternativos que son reflejo de las experiencias de las legislaciones foráneas y, eventualmente, el análisis de ductilidad/importación de las soluciones que adoptan, a los fines de verificar si ellas son adaptables a la idiosincrasia tributaria y procesal tributaria de la República Argentina, respetando obviamente los derechos y garantías de los administrados.

En consecuencia, me propongo con espíritu crítico esbozar una exposición sistémica de los inconvenientes que genera la normativa actual tanto como su aplicación empírica, como también develar la subversión del objeto con el que se presenta y justifica su existencia. Asimismo propondré desde mi óptica dos soluciones posibles, que dividiré en *a)* soluciones *de máxima* que se ubican en el plano “*reformista*” o de “*modificación*” como reza el título propuesto y *b)* soluciones *intermedias* que pretenden arribar a un resultado análogo por la vía de la interpretación “*conforme*” a la constitución, siguiendo las pautas alguna vez

delineadas por el *justice Louis Dembitz Brandeis*¹ que luego fueron replicadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación y que abordare en la parte pertinente de esta tesis.

Por ultimo, pero no por ello menos importante, retomando una sugerencia del Dr. Ricardo A. Guibourg en su curso de doctorado dictado en esta casa de estudios denominado *estructuras argumentales*, me propongo que todo el desarrollo de la presente tesis sea tamizado por la previsión de Wittgenstein² en lo relativo a que “todo aquello que puede ser dicho, puede decirse con claridad.” (*What can be said at all can be said clearly*).

En ese sentido, y sin menoscabar la seriedad que implica esta tarea, pretendo utilizar un lenguaje llano que derive del sentido común al que puede acceder tanto el fisco como el administrado.

¹ U.S. Supreme Court, "*Ashwander vs. Tennessee Valley Authority*", de 1936 (U.S. 288,346).

² Wittgenstein, Ludwig, *Tractatus Logico-Philosophicus*, - segunda edición- Editorial Tecnos, Madrid, 2007.

GENESIS

CAPITULO I

I.1.- Marco teórico-jurídico.

Un primer acercamiento sistémico, me obliga indefectiblemente a recurrir a los extremos que traza el Título I de la ley N° 11683³ (Texto Ordenado en 1998, sus modificaciones y complementarias), ya que es allí donde encuentra anclaje normativo la herramienta que abordaré.

Debo aclarar, para mejor entendimiento, que utilizaré indistintamente el término “herramienta” o “figura” para referirme al objeto normativo de la tesis, en tanto considero que no debería utilizarse la noción de “instituto”, puesto que implica derivaciones que, estimo, resultan disímiles al tratamiento del presente.

Específicamente dentro del Capítulo XII y bajo el rótulo "Disposiciones Varias" se encuentra -entre otros temas relevantes⁴- el denominado *Embargo Preventivo*,

³ Publicada en el Boletín Oficial del 12 de Enero de 1933.

⁴ Dentro de los demás temas relevantes tratados dentro del título "Disposiciones varias" , se encuentra la "Representación Judicial" (artículos N° 96 a N° 99), "Formas de notificación" (artículo N° 100), "Secreto Fiscal" (artículos N° 101 y N° 102), "Requisitos para las transferencias de bienes" (artículo N° 103), "Acreditación de Cumplimiento Fiscal", (artículo N° 104), "Deberes de Entidades, de Funcionarios Públicos y de Beneficiarios de Franquicias Tributarias" (artículos N° 105 a N° 107), "Cargas Públicas" (artículo N° 108), "Exención del Sellado" (artículo N° 109), "Conversión" (artículo N° 110) y "Régimen Aplicable a los Distintos Gravámenes" (artículos N° 112 a N° 116).

siendo tal el título original asignado en oportunidad de incorporarse la herramienta al cuerpo normativo, es decir que ya en 1946 el *decreto-ley* que introduce la figura contemplaba este título sesgado.

Como expondré luego, este título es en sí mismo antojadizo y a la postre, lógicamente comprensivo tanto del *embargo* propiamente dicho como de la *inhibición general de bienes*, por ello considero que ya desde lo semántico debería adecuarse y resultar abarcativo, pudiéndose en todo caso proponerse como título alternativo el de “medidas cautelares que recaen sobre deudas de carácter presunto”.

Advierto al tribunal previamente que, por razones prácticas, dejaré el *problema semántico* para el apartado correspondiente, abocándome de lleno al tratamiento de la *herramienta* antes que su pretendida definición o, más aún, al *nomen iuris* asignado.

Al tratar en profundidad el embargo preventivo y las condiciones jurídicas que lo rodean, auguro que surgirá con claridad que éste conforma una *especie* que no tiene una relación unívoca con el *género* que parece imponerse desde las redacciones y editoriales y, por consiguiente, que los elementos y efectos que lo circundan son propios y exclusivos de este *tipo* de cautelar, por lo que no se encuentran presentes –o su profundidad difiere- en cautelares que recaen sobre deudas líquidas y exigibles.

Me resulta relevante hacer la diferencia de *género/especie* toda vez que surgirá luego, palmariamente, que el andamiaje sobre el que se apoyan las cautelares - que eventualmente deriven como medidas protectivas del patrimonio- es en realidad endeble, impidiendo a consecuencia su comparación directa con deudas de otro *calibre o estatura procesal*⁵.

⁵ Me refiero puntualmente a la evidente diferencia entre obligaciones líquidas y exigibles y las deudas de carácter presunto.

Retomando entonces el impulso descriptivo impuesto con antelación, debo recurrir al texto pertinente que se transcribe a continuación:

CAPITULO XII DISPOSICIONES VARIAS

Embargo Preventivo

ARTICULO N° 111

En cualquier momento la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá solicitar embargo preventivo, o en su defecto, inhibición general de bienes por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables o quienes puedan resultar deudores solidarios y los jueces deberán decretarlo en el término de veinticuatro (24) horas, ante el solo pedido del fisco y bajo la responsabilidad de éste.

Este embargo podrá ser sustituido por garantía real suficiente, y caducará si dentro del término de trescientos (300) días hábiles judiciales contados a partir de la traba de cada medida precautoria, en forma independiente, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS no iniciare el correspondiente juicio de ejecución fiscal.

El término fijado para la caducidad de dicho embargo se suspenderá, en los casos de apelaciones o recursos deducidos ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, desde la fecha de interposición del recurso y hasta TREINTA (30) días después de quedar firme la sentencia del TRIBUNAL FISCAL.

I.2.- Análisis exegético del texto vigente.

Como acercamiento al tema que será objeto de estudio, estimo importante descomponer el texto del articulado, de esta manera me será factible explayarme puntualmente en aquellos aspectos que merecen ser atendidos en profundidad.

Esta aproximación *ex profeso* desmembrada, tiene como finalidad intentar comprender las diversas aristas y vicisitudes que trae aparejada la adopción de determinadas *formulas lingüísticas* en detrimento de otras, que lejos se encuentran de ser caprichosas y cuya admisión suscita *per se* problemas variopintos.

En ese camino, me he trazado también como objetivo, verificar la adscripción a ciertas técnicas de redacción legislativa siguiendo de esta forma el estudio de la *endonorma* y la *perinorma*⁶ circundante y, contraponiendo entonces aquellas fórmulas que deliberadamente adopta el legislador, con los objetivos que declama tener *a priori* y que, en definitiva, obran de fundamento a la existencia y aplicación de la herramienta, para efectuar en consecuencia el estudio relativo a si se supera o no el *test de razonabilidad*.

Los efectos heterogéneos que sin duda surgen de dicho análisis, deben ser conciliados e interpretados en conjunto, para lograr un acabado entendimiento de la *intención del legislador* al decidir la incorporación en el texto legal. Sea entonces que me refiera a la introducción normativa original (*decreto-ley*) o las sucesivas modificaciones que se implantaron por ley del congreso a lo largo de los años, las diferencias se percibirán con claridad, tanto en el estudio de los *efectos derivados* de una u otra adhesión a fórmulas determinadas o sopesando las *razones motivadoras* en cada caso.

⁶ Linares, Juan Francisco, *Razonabilidad de las leyes*, 2° Edición actualizada, 3° reimpresión, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2010.

En definitiva este análisis de confronte me permitirá dilucidar con precisión quirúrgica, si los objetivos que fueran propiciados y que parecieran justificar la afectación de garantías constitucionales de los ciudadanos, en la práctica resultan abordados desde el criterio de *mínima afectación* o, por el contrario, si los efectos que surgen de la adopción de las medidas en análisis no vienen en realidad a cumplir activamente con un rol que solo debería conllevar una importancia secundaria, y en este sentido, me refiero específicamente a la *prevención general positiva*⁷.

Confrontando esa dicotomía aparente, me propongo entonces verificar si en la pugna que planteo triunfa la constitucional y acotada *esfera de discrecionalidad* propia de cualquiera administración o, si por el contrario, el rol pretendidamente secundario –pero fácticamente primario- no sortea el obstáculo constitucional, tornando el proceso por el que se resuelve solicitar y adoptar la medida, arbitrario y por tanto carente de sustento jurídico.

Dicho más claramente, si se cumple mediante la aplicación de esta norma con las premisas en las que el legislador se apoyara para conceder la herramienta o, si ésta, utilizada como subterfugio, no es en realidad un ariete indispensable para una coerción encubierta, enancándose en la arbitrariedad e irrazonabilidad, como único sustento.

A continuación me avendré a la descomposición propuesta:

⁷ Si bien utilizado de forma analógica, el nudo de las teorías psicológicas de la pena (cuya recepción se encuentra con claridad en las ideas liminares de Günther Jakobs), lo utilicé aquí para confrontar si efectivamente estas prerrogativas que se les otorga a los fiscos de afectar derechos individuales contra deudas de carácter presuntas, persiguen efectivamente el efecto declamado o por el contrario persiguen, lisa y llanamente, por la recaudación pura basada en la inducción del *temor* al contribuyente.

I.2.1.- La temporalidad de la solicitud.

El elemento temporal contemplado en el articulado está presente por conducto de la fórmula que ha decidido utilizar el legislador, esto es: "**(...) en cualquier momento (...)**", la que supone una libertad temporal irrestricta en cabeza del solicitante (en este caso particular es el Fisco Nacional, pero la replica es constante en las legislaciones locales).

Va de suyo que esta pretensa libertad tiene, en sí misma, un valladar indirecto, que no es ni más ni menos que el *juez natural* de la causa, depositándose entonces la potestad concesiva en el magistrado y reflejando la responsabilidad por la solicitud en el fisco requirente.

En ese mismo sentido cabe considerar también la incidencia de la efectividad, toda vez que ésta puede verse reducida en tanto quien la solicite esté facultado para optar por un plazo escueto de análisis, fundamentación y desarrollo. Es decir que a menor desarrollo y fundamento por la intervención del *factor tiempo*, menores posibilidades de que ese argumento sobre el que se sostiene el pedido tenga el grado de profundidad o *verosimilitud* necesarias para la concesión de la medida.

A este argumento relativo a la utilización del factor temporal en detrimento-eventual- de la profundidad que amerita el sesgo de derechos debe sumársele que no necesariamente la herramienta está vedada para el proceso formal de determinación de la materia imponible que se inicia con la *vista*, sino que también pueden solicitarse las medidas cautelares en análisis en una etapa administrativa procesal anterior y –según algunas posiciones- aun frente a la inexistencia de una etapa procesal *formal* como supone un proceso de determinación de oficio (me refiero puntualmente a la potestad de solicitarlo en *etapa de investigación*, es decir sin orden de intervención notificada).

Como hipótesis en abstracto, tengo para mí que mientras más lejano a la etapa determinativa de la materia imponible me ubique, más precarios serán los elementos probatorios que permitan tener por acreditado el humo de buen derecho. *Ergo*, una mínima noción de prudencia indicaría aconsejar negar la potestad de solicitar estas medidas para procesos formales en los que por un lado se advierta con claridad la pretensión fiscal y por el otro se cuente –aun sin verdades apodícticas- con elementos serios para propender a justificar el pedido de cautela.

Ahora bien, cuando me refiero a la lejanía, hago alusión al reflejo normativo de la fórmula “*en cualquier momento*” y, a la facultad incluso del Jefe de División Fiscalización o Investigaciones de emitir, con su firma, un certificado de deuda presunta.

Más allá del extenso abanico de posibilidades temporales que habilita el articulado, es ajustado a la realidad sostener que no es tan cierto (en la práctica) que efectivamente, ***en cualquier momento*** pueda solicitarse y concederse esta cautelar, toda vez que la propia normativa interna de los organismos que intervienen, remiten [como mínimo] a la instancia de fiscalización, no pudiéndose entonces requerirse a S.S. ni emitirse un certificado de deuda presunta que no cuenta al menos con una orden de intervención (O.I) notificada.

Sin perjuicio de lo señalado, cierto es que estamos ante un esquema *sub* normativo que –principio de legalidad mediante- no encuentra un reflejo certero en el texto de la ley, por lo que no de cumplirse los requisitos de *fumus bonis iuris* y *periculum in mora*, no habría óbice legal para invalidar un certificado de deuda presunta sobre bases jurídicas al menos desde la óptica estrictamente jurídica y sopesando únicamente la literalidad del texto analizado.

I.2.2.- La legitimación del solicitante.

La norma pone la “**facultad**” de solicitar las medidas en cabeza de la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P), por la sencilla razón de que la ley N° 11683 refiere a tributos nacionales y empodera (por conducto del decreto reglamentario N° 618/97⁸) a la A.F.I.P. como el órgano recaudador de aquellos.

A su tiempo, en el capítulo III del presente, ahondaré respecto a la réplica que hacen las distintas jurisdicciones locales que han adoptado normativamente esta variante y, por el que se replican –e incluso a veces se amplían- tanto el alcance como el contenido y facultades que dispone este artículo, adecuando la competencia de las direcciones de rentas correspondientes, con mayor o menor participación de las Procuraciones y/o Fiscalías de Estado que deban intervenir, de acuerdo a cada circunstancia particular.

I.2.3.- El carácter facultativo ínsito en la redacción.

La utilización de la tercera persona del futuro del indicativo revela con claridad que el organismo recaudador no se encuentra “*obligado*” sino “*facultado*” a solicitar las medidas cautelares que descriptas en los supuestos en los que: *a)* se verifiquen los extremos comunes a las medidas de su misma especie y *b)* que por razones de oportunidad, mérito y conveniencia lo estime necesario y/o prudente.

Una somera lectura de la norma me deposita en una conjugación compleja que, por un lado registra la laxitud temporal en lo que a su solicitud respecta a partir de

⁸ Publicado en el Boletín Oficial del 14 de Julio de 1997. El Dto. N° 618/97 establece la "Organización y Competencia. Autoridades Administrativas. Requisitos, Incompatibilidades e Inhabilitaciones de las Autoridades. Facultades de Organización Interna. Facultades de Reglamentación. Facultades de Interpretación. Funciones y Facultades de Dirección y de Juez Administrativo. Organización del Servicio Aduanero. Recursos y Presupuesto. Normas Transitorias. Vigencia."

la fórmula “(...) **en cualquier momento** (...)” y, que a su vez, le adiciona una no menos laxa posibilidad discrecional, al permitir normativamente –por la vía de la facultad no objetivizada- solicitar estas medidas. (VG.: “**podrá solicitar**”).

Debo aclarar, que la discrecionalidad en esfera administrativa no resulta perjudicial en sí misma y por tanto no puede buscarse una sinonimia automática con la arbitrariedad, sin embargo es el *ejercicio abusivo* de esta discrecionalidad o lo que comúnmente se denomina exorbitancia de la discrecionalidad lo que debe repudiarse.⁹

Es así que, en este *subpunto*, debo indefectiblemente empezar a delinear el germen que luego abordaré en profundidad y, que se conjuga con la facultad de solicitar las medidas. Este no es otro que el debido confornte con el fundamento por el que el legislador facultó a la A.F.I.P. a efectuar el pedido en trato y la debida comparación con el carácter presunto de la deuda.

No puede soslayarse que es aquel legislador quien concede a la Administración esta potestad de solicitar una serie de medidas sobre *deudas de carácter presunto* en tanto los objetivos por los que fuera legislativamente habilitada la herramienta se encuentren presentes y puedan ser efectivamente acreditados, con la verosimilitud requerida por el estado procesal en el que se solicitan y conceden aquellas medidas.

En resumen, por la redacción explícita del articulado, es incipiente un sesgo de eventual arbitrariedad que, si no es moderado con parámetros objetivos de peligro, insolvencia o factibilidad de ver reducida una eventual sentencia adversa en una

⁹ Considero oportuno el repaso del artículo publicado en el repositorio digital <http://www.cassagne.com.ar/publicaciones/> por el Dr. Cassagne, Juan Carlos, “La prohibición de arbitrariedad y el control de la discrecionalidad administrativa por el poder judicial”.

mera cuestión formal sin efectos económicos ciertos, bien puede depositar fácilmente a los actores en una esfera de discrecionalidad exorbitante o negativa tal que tienda a abolir el efecto buscado por el legislador al establecer la prerrogativa a favor del fisco, permitiéndose entonces una mutación de una medida declamada como *protectiva* a una potencial herramienta **cuasi-extorsiva**.

I.2.4.- Los tipos de medidas comprendidas.

Dentro del extenso catálogo de medidas cautelares que prevén los códigos adjetivos, el legislador contempla expresamente en la redacción en análisis, la posibilidad de solicitar al magistrado desinsaculado: o un *embargo preventivo* o una *inhibición general de bienes*.

Dejo aclarado que este abanico se acota expresamente al riguroso texto de la ley N° 11683 (T.O en 1998, sus modificaciones y complementarias), pero se verá luego que las diferentes legislaciones no son taxativas en cuanto a las opciones cautelares a las que puede acceder el solicitante, advirtiéndose que muchas de ellas echan mano a un catálogo de medidas clara y expresamente diseñadas para deudas de otro carácter.

Por otro lado, surge evidente de la mera lectura del plexo normativo que el legislador establece un *orden prelativo* que impone primero acudir al embargo preventivo.

Siguiendo con este análisis, advierto que utiliza la fórmula gramatical “**o en su defecto**”, lo que supone que, fracasado el intento de embargar preventivamente¹⁰ pueda, entonces si, optarse por una medida de *inhibición general de bienes*.

¹⁰ En este caso el pretendido fracaso que habilitaría la adopción de la Inhibición General de Bienes (I.G.B por sus siglas) puede deberse a la inexistencia de bienes como a la insuficiencia de los cautelados en relación con la deuda que subyace.

Las diferencias entre ambas medidas detalladas no son pocas –y mucho menos si se amplía el horizonte de análisis a las legislaciones provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires- sin embargo me propongo abordarlas a su debido tiempo, pero estimo relevante una vez más señalar que tanto la medida en sí misma como el impacto que ella conlleva, deben indefectiblemente guardar *relación proporcional* con el bien jurídico que pretenden tutelar y sobre el que el legislador autoriza a la A.F.I.P. –en este caso- a minorar derechos del contribuyente.

Tanto para su adopción, para su mantenimiento como para el análisis de potencialidad de sustitución, es claro que deben considerarse los principios de proporcionalidad y lesividad, ello en directa consonancia con los derechos que pretenden proteger o cautelar.

I.2.5.- Baremo de confornte.

El baremo elegido por el legislador para proceder objetivamente a un análisis de la proporcionalidad y lesividad descriptos con antelación y, recordando que estoy aquí frente a una deuda de naturaleza presunta, no es otro que “(...) ***la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables o quienes puedan resultar deudores solidarios (...)***”.

Es esta cantidad el límite cuantitativo de esta medida, superado la cual se ingresa con claridad en una esfera de arbitrariedad e inexistencia de justificación jurídica, redundando entonces en una cautelar carente de uno de los elementos que la sostienen desde su génesis y que tergiversa el objetivo protectorio declamado, debiendo indefectiblemente invalidarse en caso de detectarse un exceso en su concesión.

Desde lo formal los sujetos pasivos que soporten los efectos de esta prerrogativa pueden ser tanto los responsables por deuda propia o ajena como aquellos que resulten responsables en forma personal y solidaria con los deudores.

Señalo con énfasis el confronte necesario que debe tenerse, en honor a la razonabilidad que se persigue, respecto de las facultades exorbitantes concedidas a la Administración en *pos* del resguardo de la *renta pública*, pero con las limitaciones que surgen inexcusablemente del monto comprometido como deuda presunta. Este delgado equilibrio debe ser prioritario e inmanente en el razonamiento del juzgador, para que su evaluación de pertinencia frente al pedido de un Fisco, ávido permanente de recaudación, no implique validar situaciones que utilicen una herramienta protectoria como ***un arma de recaudación***.

Dentro de la teoría general que aplica a toda medida cautelar, ha de tenerse en expresa consideración -como reflejo- a la deuda subyacente cuya cautela se pretende. Ante la ausencia de este elemento cuantitativo y, dada la íntima relación que vincula la existencia de la deuda de base con la medida que eventualmente surge para su cautela -presente en toda medida cautelar- la ecuación concesiva se torna carente de sustento jurídico, o debe reducirse en caso de mermar el aquel monto de base, por ejemplo por imperio de un pago parcial o una compensación.

Todo ello me lleva a sostener que el elemento cuantitativo, sea que éste actúe como valladar o que lo haga como apertura – por defecto- a la utilización de otra medida cautelar, es indispensable y debe ser sopesado incluso respecto del objetivo protectorio declamado, mucho más aún si la deuda subyacente tiene – como en la especie- el carácter de una deuda presunta.

I.2.6.- La poco feliz redacción. "Deberes" que no son tales.

No son pocas las veces en las que los diversos autores han sostenido la inconveniencia de algunos pasajes de la ley N° 11683, que aún luego de sendas modificaciones legislativas y textos ordenados se mantienen incólumes¹¹, como signos vetustos de una relación *fisco-contribuyente* que más se asemeja al “estado impositor y al ciudadano súbdito”¹² que a una relación jurídica entre administrado y administrador.

En rigor de verdad, la ley N° 11683 se encuentra plagada de estas reminiscencias a un pasado autoritario, a saber: jueces que *deben* otorgar cautelares, recursos que se conceden sin efecto suspensivo pero que atañen a cuestiones que de ser así vulnerarían el principio de inocencia, quebrantamiento del principio de división de poderes tras dotar a agentes judiciales de la facultad de decretar medidas cautelares sin intervención judicial, el concepto arcaico de “jueces designados” y una larga lista de cuestiones puntuales que parecen hacer caso omiso a las

¹¹ Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, *Procedimiento Tributario*, Editorial La ley, Buenos Aires, 2005, Página 458, citando el precedente de la Cámara 1a de Apelaciones en lo Civil y Comercial de La Plata, sala I, *in re* “*Provincia de Buenos Aires c. Esso S.A.P.A.*”, sentencia del 15 de Octubre de 1998 en tanto sostuvo en el considerando II que: “*Que si bien el fisco tiene la facultad de elegir la ocasión en que a su juicio podrá solicitar el embargo preventivo o cualquier otra medida cautelar en resguardo del crédito fiscal, frente al pedido de una medida precautoria el juez no se encuentra inexcusablemente obligado a decretarla, por cuanto importaría desconocer a aquél el ejercicio de una atribución que debe considerarse inescindible de su función* (Cám. Federal La Plata, sala I, LA LEY, t. 145, p.327)”.

¹² Vale en este sentido releer el preclaro pensamiento relativo al lugar que ocupa el ciudadano en la relación jurídica tributaria frente al *poder de imperio* del estado de la mano del Dr. Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, Lexis Nexis- Depalma, Buenos Aires, 2000.

sucesivas críticas de la doctrina republicana y federal. Debo, sin embargo, hacer mención honrosa a que muchos de estos escollos se han ido corrigiendo de forma pretoriana por la C.S.J.N., pero el reflejo de *aggiornamento* necesario no se ha visto presente en las sucesivas modificaciones legislativas.

Observo y critico enfáticamente que aún desde la semántica, algunas consideraciones hacia los *magistrados de la constitución* denotan el poco respeto al principio republicano de división de poderes que clama por una pronta modificación, aunque más no sea desde esta perspectiva lingüística, y por lo que humildemente desde este trabajo hago votos.

Retomando el eje planteado en este punto, me refiero aquí puntualmente a la desafortunada utilización de la fórmula “(...) **y los jueces deberán decretarlo (...)**”.

A poco que se relea y estudie el origen de los términos contenidos en la propia norma, se advertirá que la frase detallada tiene como anclaje normativo un decreto del año 1946 –cuyo análisis abordaré al tratar la parte histórica del nacimiento y desarrollo del actual artículo N° 111-.

Este, resulta -al menos desde mi óptica- como mínimo poco feliz, puesto que un juez de la constitución no *deberá* hacer absolutamente nada que la ley en sentido formal no le ordene, toda vez que no está obligado sino a un análisis de razonabilidad y procedencia del pedido.

Como bien lo apuntara el Dr. José O. Casás en la entrevista para la presente tesis, el *deber* al que refiere la redacción, debe enfocarse en el ***deber de resolver conforme a derecho***, más no en el deber de resolver como un autómatas a favor de una de las partes, máxime considerando que con la cautelar que

eventualmente disponga se restringe el derecho constitucional de propiedad tanto en sentido estático¹³ como así también en sentido dinámico¹⁴.

Es interesante hacer hincapié en este concepto integrado por el doble estándar (estático y dinámico) y verificar que las legislaciones foráneas y los diversos convenios internacionales contemplan la protección a este derecho.¹⁵

I.2.7.- La imposición de plazos.

¹³ Cf. Artículo 17 de la Constitución Nacional en su parte pertinente: “*La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley (...)*”.

¹⁴ Cf. Artículo 14 de la Constitución Nacional: “*Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio; a saber: (...) de usar y disponer de su propiedad; de asociarse con fines útiles; de profesar libremente su culto; de enseñar y aprender.*”

¹⁵ Vgr. Protocolo Adicional al Convenio Para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, (París, 20 de marzo de 1952), Punto 1.1; Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, (Estrasburgo, 12/12/2007), Artículo 17.1; Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, (Bogotá, 1948), artículo XXIII; Convención Americana sobre Derechos Humanos -Pacto de San José de Costa Rica- (San José (Costa Rica), del 7 al 22 de noviembre 1969), artículo 21.1, Carta Africana sobre Derechos Humanos y de los Pueblos (Aprobada el 27 de julio de 1981, durante la XVIII Asamblea de Jefes de Estado y Gobierno de la Organización de la Unidad Africana, reunida en Nairobi, Kenya.) artículos 13.3 y 14 y la Constitución Española (Sancionada por el Rey Juan Carlos I el 27 de diciembre de 1978), artículos 33, entre otros plexos normativos.

No solo la fórmula fría y descontextualizada supone que los jueces "*deberán decretarlo*" sino que les impone la obligación de hacerlo en un tiempo determinado, en este caso "***en el término de veinticuatro (24) horas***". Este término perentorio, con alguna que otra variante que abordaré en momento de comparar la figura en distintas jurisdicciones, se replica con llamativa asiduidad en los códigos fiscales de provincia.

Si bien desde lo puramente normativo cabe referirse a las objeciones esbozadas en el punto precedente, incide también un factor temporal que torna *cuasi* imposible un análisis serio del tema. Esto es que ningún análisis que precie de tal puede implicar una restricción temporal de este estilo y mucho menos si se conculcan garantías constitucionales en ese derrotero.

Así, como ejemplo es interesante traer a colación lo dicho por la Cámara Contencioso Administrativo Federal al resolver que "*...aún cuando la medida se solicita en los términos de la norma transcrita corresponde que el juez analice la viabilidad de la pretensión, verificando la configuración en cada caso de los requisitos propios de las medidas cautelares...*" y, agrega en otro acertado párrafo que: "*...conceder una medida cautelar solicitada por la AFIP en los términos del artículo N° 111 de la ley N° 11683 sobre la base de una referida "certificación de deuda presunta", tan solo integrada por cantidades hipotéticamente adeudadas, sería tanto como conferir al funcionario que la suscribe la facultad de decidir si se encuentra o no configurado el fumus, que es de competencia irrenunciable de los jueces*"¹⁶.

Si bien el plazo procesal es coherente con la parte siguiente del articulado, en cuanto a que, tanto la solicitud como la "obligación" de concederla en un término

¹⁶ Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, *in re* "AFIP DGI 30004/10 (AG 46) c/ Conti Express s/medida cautelar", Sentencia del 15/07/2010.

de 24 horas, solo se finca en el mero pedido del fisco, no por ello no merece mi férrea crítica y total oposición. Una vez más, y a riesgo de repetirme, cabe poner énfasis en que no solo no existe obligación de concesión sino de análisis y que esta situación no se ve morigerada por la asignación directa de responsabilidad, toda vez que la misma se encuentra implícita en la solicitud misma.

En la realidad, y como explicaré en el punto pertinente, el análisis valorativo lo efectúa el juez, y éste lejos está de encontrarse constreñido a decretar la misma si no cumple con los recaudos adjetivos propios de toda cautelar. De igual forma tampoco se encuentra sometido temporalmente por plazo alguno –salvo el de la celeridad que el propio caso requiere y que debe ser valorado razonablemente–, no pudiendo de manera alguna sostenerse este extremo como causal de mal desempeño¹⁷ frente a un eventual *jury* de enjuiciamiento.¹⁸

¹⁷ Constitución Nacional, Artículo N° 110: “*Los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta, y recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley, y que no podrá ser disminuida en manera alguna, mientras permaneciesen en sus funciones.*”

¹⁸ Si bien el tema se aleja del objeto de la presente tesis, para el análisis de las aseveraciones que efectué, tuve en consideración los argumentos contemplados en los artículos N° 53 y N° 110 de la Constitución Nacional, tanto como los conceptos oportunamente volcados en precedentes como “*Nicosia*” (C.S.J.N., Fallos T. 316 P. 2940), “*Grafigna Latino*” (C.S.J.N., Fallos T. 308 P. 961), “*Del Val*” y “*Electores de Corrientes*” (C.S.J.N., Fallos T. 314 P. 1723 y 1915), y “*A.T.E. San Juan*” (C.S.J.N., Fallos T. 317 P. 874), citados por Russo Pedano, Josefa Alejandra, “Jurado de enjuiciamiento”, en repositorio digital, Id Infojus: DACC030061, Año 2003.

I.2.8.- La asignación de responsabilidad como pretendido factor de desplazamiento de la carga hacia el peticionante.

La intención velada de morigerar los efectos atribuibles al peticionante, por conducto del término “(...) **bajo la responsabilidad de éste** (...)” no mitiga de forma alguna el exceso, puesto que la incorporación no solo es redundante sino innecesaria.

Es que siempre la responsabilidad tanto por peticiones que no cumplan los parámetros procesales o como cuanto por aquellas que infrinjan de alguna forma las reglas del debido proceso y generen resultados disvaliosos o efectos colaterales, son responsabilidad de quien lo solicita y, por lo tanto atribuibles sus efectos adversos, lo que hace que la reiteración normativa sea innecesaria.

El inveterado principio general de la derrota contenido en el artículo N° 68 del C.P.C.C.N es una prueba irrefutable de ello.

Tanto es así que -siendo éste un principio general-, independientemente de si el legislador lo previó o no expresamente en el articulado, resulta evidente que si se produce un *gasto* por la utilización del mecanismo judicial y éste deriva de una solicitud infundada, el responsable será el requirente.

I.2.9.- La sustitución de la cautelar decretada.

En primer lugar debo señalar que, de acuerdo al objetivo protectorio del patrimonio oportunamente declamado como sustento jurídico que habilita la concesión de la medida, en tanto se trate de deudas de carácter presunto, se erige la facultad de morigerar los efectos no buscados.

De por sí, la mera existencia enunciada de esta posibilidad morigerante de los efectos no buscados, permite la afirmación de que existe la potencialidad de

generar un perjuicio que sobrepasa el objetivo de cautela declamado, transformándose en una pena o sanción impropia.

En ese contexto el segundo párrafo del artículo N° 111 permite -de manera facultativa, dada la elección de la palabra “*podrá*”- que se solicite y conceda una sustitución del asiento de la cautelar oportunamente trabada.

En segundo lugar, se advierte que esta solicitud debe fincarse, como el propio texto normativo lo dispone, en una “*garantía real suficiente*”.

Es interesante en este punto verificar el confronto de la normativa interna y conjunta de A.F.I.P para advertir de la mera lectura que tanto la norma macro como las sucesivas modificaciones se refieren de manera genérica a garantías suficientes **a criterio del organismo**.¹⁹ (El énfasis agregado es propio).

Considero oportuno concordar con la noción de peligro ínsita en la utilización de términos vagos o fórmulas ambiguas del lenguaje²⁰ -en este caso puntual el lenguaje jurídico- tales como “*garantía real suficiente*”, puesto que ello tiene la potencialidad de habilitar un espacio propicio y fértil para la noción de arbitrariedad.

En consecuencia, estimo prudente, en este análisis primario, señalar dos cuestiones importantes:

¹⁹ Ver en este sentido la incorporación al apartado VI, primer párrafo, que hace la Instrucción general conjunta N° 653/02 (DI PYNF) y 3/02 (DI NPCJ) (AFIP).

²⁰ Hospers, John, *Introducción al análisis filosófico* (Traducción de Néstor Míguez), Editorial Macchi, Buenos Aires, Nueva York, 1961, Capítulo 1, página 31.

La primera, de índole temporal e histórica, es que no siempre existió “*única y solamente*” esta posibilidad de sustituir por *garantía real suficiente* en los términos que surgen del texto de la ley vigente –como veremos a su debido tiempo en esta investigación- y, la segunda se desprende de la mera comparación del texto legal, en tanto el segundo párrafo solo se refiere a la posibilidad de sustituir por *garantía real suficiente* el *embargo* dejando huérfano de tratamiento a la suerte de la *inhibición general de bienes*.

Cierto es que un análisis más profundo supone que la Inhibición General de Bienes -IGB (por sus siglas)- es una medida innominada²¹ pero es claro que cuando la ley habla de “*garantía real suficiente*” se refiere al monto presuntamente adeudado y no a las particularidades propias del menú de cautelares que prevé el legislador.

Adelanto aquí mi posición, ya que ésta no es fruto de hipótesis o tesis posteriores, en tanto sostengo que la posibilidad de sustitución del embargo contenido en el segundo párrafo del artículo N° 111 es comprensivo del *embargo preventivo* y de la *inhibición general de bienes*.

Específicamente esta amplitud para acoger la posibilidad descripta no se desprende del segundo párrafo del artículo N° 111 de la ley N° 11683 sino que viene dada por el propio artículo N° 228 del C.P.C.C.N. en tanto en su parte pertinente dicta que “*la inhibición general de vender o gravar sus bienes (...) se deberá dejar sin efecto siempre que presentase a embargo bienes suficientes o diere caución bastante*”.

Habiendo dicho esto, estimo también prudente concordar con el espíritu normativo que dicta que puede accederse a la sustitución del asiento de cautelar por caso

²¹ Entendida tal definición como aquella que apunta al patrimonio todo del deudor o en este caso presunto deudor y no a un bien determinado.

con garantías o avales bancarios y/o seguros de caución. En este caso debe indefectiblemente preverse que la vigencia de aquellos sea inferior al plazo de caducidad fijado para la medida cautelar cuya sustitución se pretende, incluyéndose su automática ampliación en caso de producirse la hipótesis de suspensión de dicho plazo, con arreglo a lo normado.

Por último, en lo que al análisis puntual de este tema se refiere, debo señalar que la noción de *facultatividad* comprende también a la posibilidad de hacer o no lugar a la solicitud de sustitución de la medida cautelar decretada, y señalo que en la práctica procesal es el actor quien deberá evaluar esa facultad de no socavamiento del objeto por el que fue dictada la misma en confronte con los parámetros cuantitativos ya descriptos. Solo ante una negativa del requirente, será el magistrado actuante quien deba evaluar el alcance –para el caso concreto- de esa garantía real y su carácter de *suficiente*.

Soy consciente, sin embargo, del apunte que atinadamente hace García Vizcaíno²² en cuanto a que las garantías ofrecidas deben ser aceptadas o rechazadas administrativamente en un plazo no mayor a diez días²³, sin perjuicio de ello y toda vez que la cuestión se encuentra en una esfera judicial bien puede – ante la negativa- solicitarse al magistrado actuante la intervención y por consiguiente la resolución.

²² García Vizcaíno, Catalina, *Tratado de Derecho Tributario – Sexta Edición ampliada y actualizada*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2014, página 433.

²³ Decreto N° 1397/79 (Publicado en el Boletín Oficial del 25 de Julio de 1979) "*Artículo N° 60: Las garantías ofrecidas en sustitución del embargo preventivo deberán ser aceptadas o rechazadas administrativamente en un plazo que no podrá exceder de diez (10) días.*"

A su vez la autora bien cita que la ley N° 26044²⁴ incorporó a continuación del artículo N° 32 de la ley N° 11683 la circunstancia de que *“La constitución, ampliación, modificación, sustitución, cancelación y extinción de garantías en seguridad de obligaciones fiscales de cualquier naturaleza y de sus intereses, multas y restantes accesorios, como también de los demás actos u operaciones que así lo exijan, podrá efectivizarse por medios electrónicos o magnéticos que aseguren razonablemente la autoría e inalterabilidad de las mismas, en las formas, requisitos y condiciones que a tal efecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos”*.

Resulta ocioso recordar que, para el juez, la eventual opinión desfavorable de la administración no resulta vinculante, por lo que puede ser una variante estratégicamente interesante judicializar el pedido de sustitución de la medida.

I.2.10.- El termino de caducidad de la medida.

El término *caducidad* conlleva -en el marco jurídico en el que se emplea- la necesidad de definir a qué se refiere el legislador, qué objetivos se persiguen al instaurar un plazo determinado y qué efectos produce.

Deviene previamente necesario recordar que el párrafo pertinente apunta a que: ***“(…) y caducará si dentro del término de trescientos (300) días hábiles judiciales contados a partir de la traba de cada medida precautoria, en forma independiente, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS no iniciare el correspondiente juicio de ejecución fiscal”***.

En cuanto a la definición, adhiero a conceptos sobre los que se finca el instituto de la caducidad (sea ésta de instancia, de la prueba o como en este caso de la

²⁴ Cf. Artículo N° 1 punto IX) de la Ley N° 26044, publicada en el Boletín Oficial del 06 de Julio de 2005.

vigencia de las medidas cautelares) en tanto supone la idea primaria de *abandono* por parte de quien insta el proceso²⁵ –en este caso subyacente- y de intereses que resultan equivalentes y contrapuestos²⁶.

En este punto coincido con Falcón²⁷ en tanto define los actos convalidables o subsanables y excluye la citada posibilidad a aquellos supuestos –como el que estudiamos- cuya caducidad opera de pleno derecho por el mero acaecimiento del tiempo.

La noción de *abandono* como causal justificante del efecto que consagra la ley tiene un origen etimológico, que deriva del latín *caducus*, es decir que cae, que es perecedero.

A su vez también registra, como nos ilustra la doctrina²⁸, una *triple liberación*, a saber: a) la que recae sobre los sujetos pasivos de los reclamos judiciales, que incide sobre la inseguridad e incertidumbre en que serían colocados si la duración de los pleitos pudiera extenderse *sine die* por la sola inercia de los sujetos activos, b) la que incide en la sociedad en su conjunto, dado que la pendencia indefinida de litigios no contribuye al orden y la paz social y c) la que indirectamente

²⁵ C.S.J.N., Fallos T. 316, P. 1708.

²⁶ C.S.J.N., Fallos T. 313, P. 1156.

²⁷ Falcón, Enrique, *Caducidad o perención de instancia*, segunda edición ampliada y actualizada, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, Páginas N° 206 y N° 207.

²⁸ Sosa, Toribio Enrique, *Caducidad de Instancia*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005, páginas 1 y 2.

repercute en el estado generando costo, tiempo y esfuerzo en los órganos jurisdiccionales.

En la doctrina general aplicable al instituto de la caducidad como tal, es claro que estas tres liberaciones de las que habla el autor se disparan por la presunción de *abandono* de los procedimientos, la que también se advierte como elemento fundamental en el caso en trato y lo que redundará en definitiva en la noción de que determinadas cuestiones procesales son fulminadas con la caducidad –de pleno derecho en este caso-.

Coincido entonces en que la base axiológica de esta caducidad es el evitar el mantenimiento indefinido de una medida cautelar que responde a un objetivo específico pautado *a priori* y enmarcado por el legislador como un adelanto de tutela extraordinario, cuando –en contrapartida- no se advierte en el proceso la existencia de un interés en sostenerlo vivo.

Dicho esto, en lo que refiere específicamente al cómputo temporal, es indispensable repasar el siguiente esquema:

En primer lugar corresponde advertir que si bien en el caso de la ley N° 11683 (Texto Ordenado en 1998, sus modificaciones y complementarias), la regulación de los “términos” se encuentra prevista en el artículo 4°, no menos cierto es que el segundo párrafo del artículo N° 111 de la norma se refiere a la esfera “judicial” y no a la administrativa.

Lo antedicho implica lisa y llanamente que el cómputo de 300 días debe ser cotejado con el calendario de días “hábiles judiciales” marcándose claramente que dicho cómputo es independiente por *cada medida* y debe comenzar a contarse desde su traba efectiva.

En segundo lugar y operando como principio general, en materia de caducidad los plazos se rigen por las normas del Código Civil²⁹. Este artículo, que luego de la reforma³⁰ incorpora y concentra todo lo relativo al modo en que se cuentan los intervalos, viene a suplir un total de siete artículos que el anterior Código Civil incorporaba en el Título II del Título Preliminar.

El actual artículo 6° no solo deroga la alusión al calendario gregoriano³¹ que hacía el artículo 23 del CC, sino que incorpora una fórmula expresa cuyo análisis estimo

²⁹ Código Civil y Comercial de la Nación, Artículo N° 6: "*Modo de contar los intervalos del derecho. El modo de contar los intervalos del derecho es el siguiente: día es el intervalo que corre de medianoche a medianoche. En los plazos fijados en días, a contar de uno determinado, queda éste excluido del cómputo, el cual debe empezar al siguiente. Los plazos de meses o años se computan de fecha a fecha. Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entiende que el plazo expira el último día de ese mes. Los plazos vencen a la hora veinticuatro del día del vencimiento respectivo. El cómputo civil de los plazos es de días completos y continuos, y no se excluyen los días inhábiles o no laborables. En los plazos fijados en horas, a contar desde una hora determinada, queda ésta excluida del cómputo, el cual debe empezar desde la hora siguiente. Las leyes o las partes pueden disponer que el cómputo se efectúe de otro modo.*"

³⁰ Ley N° 26994, Publicada en el Boletín Oficial del 08 de Octubre de 2014, Fe de Erratas del 10 de Octubre de 2014.

³¹ Herrera, Marisa, Caramelo, Gustavo, Picasso, Sebastián (Directores), *Código Civil y Comercial de la Nación Comentado – Título preliminar y Libro Primero*, <http://www.infojus.gob.ar/codigo-civil-comercial-nacion-comentado-tomo-1-titulo-preliminar-libro-primero-parte-general-articulos-1-400-direccion-editorial-julian-alvarez-coordinadoras-generales-maria-paula-pontoriero-laura-pereiras-ministerio>

conducente en el tema en trato, esto es que "(...)Las leyes o las partes pueden disponer que el cómputo se efectúe de otro modo."

Es decir que si no se iniciare la ejecución fiscal en el término de 300 días hábiles judiciales, no mediando causales de suspensión del cómputo corrido del plazo, indefectiblemente caducará de pleno derecho.

Como señalé con antelación, los objetivos perseguidos al establecer un plazo de caducidad no son otros que los de evitar convertir esta posibilidad extraordinaria que concede la ley, de operar sobre deudas de *carácter presunto*, en una medida *ad eternum*, contrariándose de esta manera un elemento esencial de toda cautelar, cual es su finitud.

Esta adjunción a un plazo perentorio y fatal genera una suerte de garantía temporal de pleno derecho que impone al solicitante el compromiso de imprimir la celeridad que el caso amerita.

I.2.11.- Causal de suspensión de la caducidad.

La parte del artículo aplicable al subtítulo en trato dispone que: "***El término fijado para la caducidad de dicho embargo se suspenderá, en los casos de apelaciones o recursos deducidos ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, desde la fecha de interposición del recurso y hasta TREINTA (30) días después de quedar firme la sentencia del TRIBUNAL FISCAL.***"

El tercer párrafo del artículo es claro en cuanto a la introducción de la *única causal suspensiva* –taxativamente prevista en el texto de la norma- del cómputo de plazos para que opere la caducidad, esto es cuando se opte por recurrir al

justicia-derechos-humanos-nacion-lb000166/123456789-0abc-defg-g66

1000blsorbil, Páginas 21 a 23.

Tribunal Fiscal de la Nación en los términos del artículo 76 Inc. b) de la ley N° 11683³².

Ello deviene lógico, puesto que el efecto de la interposición del recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación es suspensivo por la parte apelada, de acuerdo a lo que expresamente establece el artículo N° 167 de la citada ley.³³

³² Ley N° 11683 (T.O en 1998, sus modificaciones y complementarias), Artículo N° 76: "*Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los QUINCE (15) días de notificados, los siguientes recursos:*

a) Recurso de reconsideración para ante el superior.

b) Recurso de apelación para ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION competente, cuando fuere viable.

El recurso del inciso a) se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno; y el recurso del inciso b) se comunicará a ella por los mismos medios.

El recurso del inciso b) no será procedente respecto de las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses. Asimismo no será utilizable esa vía recursiva en las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen."

³³ Ley N° 11683 (T.O en 1998, sus modificaciones y complementarias), Artículo N° 167: "*La interposición del recurso no suspenderá la intimación de pago respectiva, que deberá cumplirse en la forma establecida por la ley, salvo por la parte apelada."*

El *período de paréntesis*³⁴ que concede esta causal suspensiva expresa va desde la fecha de la interposición del recurso y hasta treinta días después de quedar firme la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Sin perjuicio de la claridad del texto, advertimos un posible “olvido” del legislador, puesto que si la interposición del recurso y el efecto suspensivo que dicha interposición conlleva determinan una causal expresa de suspensión, sería lógico suponer que si hubiera una segunda vía recursiva con idéntico efecto no podría sino llevarnos a una misma solución suspensiva.

En efecto, lo antedicho se verifica en la especie, puesto que el citado artículo N° 76 de la ley N° 11683 contempla una doble vía recursiva –si bien excluyente la una de la otra–.

Con la definición de “doble vía” me refiero al recurso de apelación ante el TFN expresamente previsto por la norma y al “recurso de reconsideración por ante el superior” contemplado en el artículo 76 Inc. a) que opera esencialmente sobre las mismas bases que el inciso que permite el acceso al tribunal jurisdiccional.

En el sentido proposicional antedicho, si ambos abarcan la misma materia recurrible, y ambos tienen el mismo efecto en cuanto a la concesión del recurso³⁵,

³⁴ Esta denominación surge de la noción diferenciada entre suspensión del cómputo de los plazos versus interrupción de aquel cómputo corrido, en el que la primera establece un paréntesis temporal que –en el caso de desaparecer la causal suspensiva– retoma el cómputo cerrando ese paréntesis y considerando a favor el plazo acaecido hasta la circunstancia suspensiva y, en la segunda, un acto de carácter interruptivo ocurre y manda volver a cero el cómputo de plazos.

³⁵ Es importante resaltar que el efecto suspensivo del recurso previsto en el artículo N° 76 inc. b) de la ley N° 11683 (T.O en 1998, sus modificaciones y complementarias), viene dado por el texto del artículo N° 167 de la misma norma,

estimo que ambos tienen que tener la potencialidad de generar el efecto suspensivo que contempla la norma en el artículo N° 111, párrafo tercero.

I.3.- Correlaciones normativas.

En cuanto a la correlación que marca el análisis de las distintas leyes en sus diferentes ediciones, debo señalar la de los artículos N° 95, N° 137 de la ley N° 11683 y N° 60 del Decreto Reglamentario N° 1397/1979. (La numeración se corresponde con la que surge del texto ordenado en 1998).

Un breve repaso de los mismos indica que todos ellos validan cuestiones de procedimiento general y denotan que se pretende la aplicación –errónea a mi criterio- de reglas procesales generales a procesos excepcionalísimos.³⁶

mas el efecto suspensivo del *recurso de reconsideración para ante el superior* [Art. N° 76 inc. a)] ha sido reconocido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re "Melano, Ariel Carlos c/ AFIP (D.G.I.) s/ amparo ley 16.986."*, Fallos T. 331 P. 1403, en consonancia con lo dictaminado por la Procuración General de la Nación en "*Melano, Ariel Carlos c/ AFIP (DGI) s/ amparo ley N1 16.986 – RE S.C. M.701, L.XLII*" en tanto sostuvo que : "(...)Tal planteo, a realizarse por alguna de las vías previstas en el art. 76 de la ley de rito tributaria, **posee efecto suspensivo sobre la exigibilidad de la hipotética deuda resultante**, aspecto que corrobora, como lo indica la demandada, la inexistencia de un peligro o daño concreto como consecuencia de la actividad estatal impugnada." (la negrita no obra en el original). La disidencia del Dr. Zaffaroni refiere a la aplicación del artículo N° 280 del C.P.C.C.N y no sobre el fondo de la cuestión a la que adhiere la C.S.J.N..

³⁶ Como luego demostraré, estos procesos excepcionales requieren reglas procesales acordes, no pudiendo –so pena de tergiversarse los objetivos trazados primigeniamente- ser aplicables de forma indistinta a casos disímiles.

Es así que el artículo N° 95 –inserto dentro del capítulo XI que refiere al juicio de ejecución fiscal- nos ilustra respecto de la potestad de la designación de oficiales *Ad-hoc* por parte de la A.F.I.P como la validez del diligenciamiento de los mandamientos de ejecución y embargo.

A su turno el artículo N° 137 -inserto dentro del capítulo XV que refiere al régimen de actualización y especialmente al pago de la misma- prevé de manera facultativa que el peticionante del “embargo preventivo”³⁷ pueda incluir dentro de la “cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes” la actualización presuntiva correspondiente a la misma, sin perjuicio de la determinación posterior del impuesto y de la actualización adeudada.

Por ultimo, el artículo N° 60 del decreto reglamentario³⁸ -inserto bajo el título “Embargo preventivo”- regula el plazo en el que las “garantías ofrecidas” deben ser aceptadas o rechazadas administrativamente.

Es claro que el plazo establecido refiere a la obligación temporal en tanto el ofrecimiento se produzca en sede administrativa, en cuyo caso la aceptación o rechazo del ofrecimiento no puede exceder de diez días³⁹, mas obviamente como

³⁷ Omite incluir en la formula la medida cautelar que operaría *en su defecto*, léase la Inhibición General de Bienes.

³⁸ Decreto N° 1397/1979 (P.E.N), Publicado en el Boletín Oficial del 25 de Julio de 1979.

³⁹ En este caso debe estarse a la previsión temporal contemplada en la parte pertinente del artículo N° 4 de la Ley N° 11683 (T.O en 1998, sus modificaciones y complementarias), que dicta que: "*Para todos los términos establecidos en días en la presente ley se computarán únicamente los días hábiles administrativos. Cuando un trámite administrativo se relacione con actuaciones ante Organismos*

señale con antelación, no se refiere al pedido de sustitución en sede judicial la que es resorte exclusivo del magistrado actuante.

CONCLUSIONES DEL CAPITULO I

En este capítulo abordé el marco jurídico de la herramienta elegida como vehículo de la tesis, desgrané lingüísticamente el alcance de la redacción del articulado y expuse lo que a mi criterio constituyen aciertos y desaciertos del legislador en la redacción y en la utilización de fórmulas vagas y/o ambiguas que, coincidiendo con Hospers⁴⁰, redundan muchas veces en un perjuicio para el administrado o una indefinición que conlleva falta de certeza en los actores.

Como primera conclusión de este capítulo advierto que más allá del paso de los años y de las sucesivas reformas y modificaciones normativas, el sesgo de *estado impositor* se sigue manifestando, tanto en la *forma* en que se ha redactado la norma, como en los efectos que conlleva la adopción de este *tipo* de fórmulas.

El farragoso sometimiento del administrado a la anuencia administrativa en supuestos de sustitución, la forma en que el legislador pretende imponer –aún desde la semántica- ciertos *deberes* a los magistrados de la constitución, los exiguos plazos para el análisis de medidas que conculcan derechos constitucionales, etc., no dejan mucho espacio para la duda.

judiciales o el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, se considerarán hábiles los días que sean tales para éstos.(...)".

⁴⁰ Hospers, John, Ob.cit.

Debo sin embargo, ponderar la importancia de la *renta pública*, y en ese contexto preconizar que las herramientas necesarias para no tornar ilusoria una sentencia condenatoria deben indefectiblemente existir, mas estimo que con otro parámetro como el de *checks and balances*, si se me permite acudir a términos constitucionales establecidos por la Corte Suprema de los Estados Unidos de América y receptados oportunamente en *El Federalista*⁴¹.

En ese sentido, considero que algunos extremos que hoy se encuentran empíricamente normados deben necesariamente ser reevaluados.

A modo de simple ejemplo sostengo que en esa condición re-evaluativa se halla la facultad de emitir este certificado de deuda presunta y por consiguiente de solicitar la medida cautelar, en etapa de fiscalización, dejando claramente carente de sustento -desde lo fáctico- la posibilidad de probar el *fumus bonis iuris* en una instancia larvaria en la que se delinearé la pretensión fiscal y su adecuada y responsable delimitación.

Este mismo pedido que reclama algún grado mayor de objetividad (que no se compadezca con una *objetividad meramente formal*) en que se finque la emisión del certificado de deuda presunta, estimo que debería estar presente en el carácter facultativo, discrecional y, por consiguiente, potencialmente arbitrario, que conlleva el ejercicio efectivo de la atribución de solicitar o no la medida.

Máxime si considero el indefectible derrame –que luego abordaré- en jurisdicciones *sub* nacionales, en tanto las acuciantes necesidades de ingresos que son moneda corriente y de público y notorio. El paradigma de “*no hay más terrenos baldíos en materia de derecho tributario*” bien podría ceder en ese

⁴¹ Hamilton, Alexander; Madison, James; Jay, John; *El federalista*, Fondo de Cultura Económica, México, 2006, página 219.

sentido, por vía del imperio fáctico de la *pena de banquillo* o la tesis de la *prevención general positiva* adaptada al ámbito extra penal.

También, debo ser crítico y objetar el orden prelativo impuesto por la norma –con las salvedades tempranas que hacen a las conclusiones de este capítulo- en donde aparecen vulneradoras de los principios de razonabilidad, proporcionalidad y lesividad en confronte con el bien jurídico que subyace y los objetivos pre impuestos por el propio legislador, que no son otros que la protección del patrimonio del eventual deudor, en definitiva *prenda común de los acreedores*.

No puede resultar ajeno al análisis liminar, aquella característica fundamental que estipula que este tipo de medidas cautelares se dictan sobre deudas que detentan el **carácter de presuntas**.

Si adscribo a la particularidad del *carácter* de esta misma deuda, desde el aspecto formal, debo indefectiblemente convenir que en ese derrotero no pueden compartir –por más empeño que pretenda imponer el código adjetivo- los mismos mecanismos las deudas que denotan un estadio de *presuntas* con aquellas que recaen sobre *deudas líquidas y exigibles*. Ello así, por la sencilla razón de que tales cautelares están destinadas a un objeto diferente, cual es el cobro del crédito en sí mismo; mientras que estas otras soluciones adjetivas persiguen el mantenimiento incólume del patrimonio del eventual deudor tributario.

Por lo antedicho, no pueden exportarse de manera automática dichas soluciones normativas a otras jurisdicciones, *so pena* de tornarse irrazonable la herramienta, de la misma manera que –como se verá luego- no pueden importarse soluciones foráneas sin previamente verificar el contexto en que aquellas conviven y el andamiaje legal que las soporta.

Otros temas que merecen resaltarse en las conclusiones parciales de este capítulo son los referidos al esquema de sustituciones, a los plazos de caducidad, al traslado de la responsabilidad por la petición infundada, etc.

En este sentido y, si bien luego ahondaré en el tema puntual de las sustituciones y como arbitrariamente ello se complementa con la *facultad* de solicitar la medida en *cualquier momento* (constituyéndose un macabro juego de tenazas que solo sirve en definitiva para forzar un pago), debo dejar en espera para un capítulo posterior, un análisis crítico de la fórmula lingüística utilizada, en tanto contempla como metro patrón la *garantía real suficiente*, dejando de lado la *garantía personal suficiente*.

En lo que respecta al plazo de caducidad, estimo coherente sostener un plazo determinado para que aquella efectivamente opere, ya que en definitiva establecerlo remite a la característica finita de toda cautelar por definición. En el caso puntual en tratamiento es el legislador quien delimita en 300 días hábiles judiciales el lapso temporal, pero las diferentes jurisdicciones que legislan sobre el particular contemplan plazos enteramente disímiles.

El plazo entonces, opera también como un control de importancia y celeridad para el trámite subyacente que eventualmente debe dirimir la pretensión fiscal, tornándola en consecuencia cierta y exigible. En idéntica inteligencia el tratamiento del plazo suspensivo que dimana de la propia norma, por imperio del concepto de pendencia recursiva.

Como un aporte extramuros, y habiendo señalado a lo largo del capítulo que la previsión expresa [suspensiva] se encuentra contemplada para uno de los dos supuestos recursivos, me permito rubricar que debería también encontrarse contemplado expresamente la ampliación al otro inciso del artículo N° 76 cuyo recurso –si bien excluyente- goza del mismo efecto, de acuerdo a lo expresamente

decidido por la C.S.J.N. en la causa “*Melano*”⁴² en la que adhiere al dictamen del procurador⁴³.

Por ultimo, pero no por ello menos relevante, el esfuerzo del legislador por trasladar la responsabilidad taxativa y tasadamente a quien solicita la medida mediante la incorporación de la formula “*y los jueces deberán decretarlo en el término de veinticuatro (24) horas, ante el solo pedido del fisco y bajo la responsabilidad de éste*”. No alcanza para morigerar los efectos derivados de las prerrogativas dadas, máxime considerando que la asignación de responsabilidad es, a todas luces, redundante y por consiguiente innecesaria.

⁴² C.S.J.N., M. 701. XLII. *in re "Melano, Ariel Carlos c/ AFIP (D.G.I.) s/ amparo ley N° 16.986"*, sentencia del 10/6/2008.

⁴³ Dictamen del procurador en autos “*Melano, Ariel Carlos c/ AFIP (DGI) s/ amparo ley N° 16.986*” – RE S.C. M.701, L.XLII.

DESARROLLO HISTORICO

CAPITULO II

II.1.- Un poco de Historia.

Previo a adentrarme en cuestiones fácticas relativas a si el legislador consideró indispensable o no la herramienta al momento de sancionar la ley, estimo coherente invocar la claridad del maestro Palacio⁴⁴ para definir el proceso cautelar.

El autor sostiene que el *proceso cautelar* “es aquel que tiende a impedir que el derecho cuyo reconocimiento o actuación se pretende obtener a través de otro proceso, pierda su virtualidad o eficiencia durante el tiempo que transcurre entre la iniciación de ese proceso y el pronunciamiento de la sentencia definitiva”. Una definición concisa, pero no por ello menos brillante.

Todo desgrane de las vicisitudes históricas, que luego me depositará en el análisis de la ley N° 11683 que actualmente contiene la herramienta en trato como así también de las que son un reflejos de aquella piedra basal en la esfera *sub-nacional*, debe indefectiblemente contextualizarse políticamente.

Si bien el antecedente histórico remite efectivamente a un sistema previo más rudimentario, es acertado sostener que a partir el año 1932 se gestaron las bases

⁴⁴ Palacio, Lino E., *Manual de Derecho Procesal Civil*, 14° Ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1998, paginas 773-774 citado por Cassagne, Ezequiel, “Las medidas contra la Administración”, publicado en www.cassagne.com.ar/publicaciones.

del sistema tributario argentino como lo conocemos, es decir durante el gobierno del General Agustín Pedro Justo.

Conforme describe Tozzini⁴⁵ este sistema se caracterizaba por el “*nuevo impuesto que gravaba la renta, llamado entonces impuesto a los réditos, con carácter transitorio (Ley N° 11586), el impuesto a las transacciones (Ley N° 11587) y el impuesto a las ventas (Ley N° 12143).*”

Además se sancionó la ley N° 12139, de unificación de impuestos internos, para evitar la superposición impositiva entre las provincias y la nación; también se estableció la distribución de lo recaudado en concepto de impuesto a los réditos entre la nación, las provincias y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires (Ley N° 12147), en términos análogos a los que ya se previera para el producido del impuesto a las ventas (Ley N° 12143).”

Otro dato histórico de relevancia es la creación, por conducto de la ley N° 12155⁴⁶ del Banco Central de la República Argentina, cambiándose así el mecanismo de emisión monetaria, hasta entonces a cargo de la Caja de Conversión.

En atención a lo reseñado, el tema convocante debe indefectiblemente tomar como punto de partida histórico la promulgación de la ley N° 11683, que lleva fecha del 30 de Diciembre de 1932 y fuera publicada en el Boletín Oficial N° 11586 el 12 de Enero de 1933.

⁴⁵ Tozzini, Gabriela Inés, *Historia de la Tributación Argentina 1810-2010*, Directores García Belsunce, Horacio A. y Díaz, Vicente Oscar, Editorial Errepar - AAEF, Buenos Aires, 2010, Página 347.

⁴⁶ Ley N° 12.155 del 21 de Marzo de 1935, publicada en el Boletín Oficial el 5/4/1935.

Advierto entonces, que de una somera lectura del plexo original al que hice mención en el párrafo precedente, **no se desprende la existencia de esta prerrogativa ni de su consecuente (el certificado de deuda presunta) en la norma primigenia.**

Esta realidad descrita me lleva recordar una antigua tesitura de la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁴⁷, en cuanto a que: *“En el legislador, no se supone inconsecuencia o falta de previsión”*, por lo que –en principio-la ausencia de tratamiento debe entenderse como *“no querido o no necesario”* en aquel momento, máxime cuando conceptualmente ni la necesidad ni la importancia de la *renta pública* han variado.

Existe, sin embargo una tercera posición que introdujo el Dr. Bulit Goñi en la entrevista realizada, y esto es que *“no se conociera la herramienta en el período de tiempo en el que se promulgó la ley, o que esta herramienta preexistente no tuviera injerencia en temas tributarios”*.

Sin perjuicio de este razonamiento extraigo como conclusión -luego de la lectura pormenorizada del diario de sesiones de Honorable Cámara de Diputados (Reunión N° 84 del 29 de Diciembre de 1932) tanto como la 64° Reunión – 8° Sesión Extraordinaria de la Honorable Cámara de Senadores (30 de Diciembre de 1932)- que el hecho de que los legisladores no contemplaran originalmente la inclusión de esta herramienta, no obedece al desconocimiento del instrumento, sino a que consideraron inconveniente su tratamiento o inclusión.

Ahora bien, esta ausencia fáctica, tanto como su incorporación *ex post*, me conmina indefectiblemente a adentrarme ensayar –vía ingeniería inversa- un análisis temporal que me permita dilucidar no solo en qué momento de la historia

⁴⁷ C.S.J.N., Fallos T.1, P. 297.

contextual y coyuntural, fue necesario acudir a ella, sino también cuáles fueron los argumentos por los que se incorporó al plexo normativo vigente esta posibilidad.

Esta pesquisa arrojó resultados diversos, los que por razones didácticas dividiré arbitrariamente en *positivos* y *negativos*.

Dentro de los *positivos* debo resaltar que efectivamente me topé con la primera incorporación normativa de la herramienta y dentro de los *negativos*, que no resultan asequibles los fundamentos de la incorporación, puesto que la modificación normativa –e incorporación de la figura- operó por conducto del decreto.

II.2.- Nacimiento e incorporación normativa.

En este estadio del desarrollo, resulta relevante traer a colación la sugerencia introducida con énfasis por el Dr. José O. Casás en la entrevista que le efectuara con motivo de esta tesis, la misma consistió en tomar en consideración el fallo “*Don Manuel Ocampo con la Administración de Rentas de Rosario*” del año 1871⁴⁸.

La relevancia de la cita ofrecida radica en una cuestión que fue señalada expresamente por el entrevistado, cual es la previsión general –o regla de acción- que dimana del apartado *sesto(sic)* y que impone claramente que: “(...) *no es moral, ni justo, que la administración que debe ser leal, franca y pública en sus actos, guarde en reserva sus créditos vencidos, cuando al tiempo del vencimiento no hay en la Aduana mercaderías para embargar, para caer por sorpresa sobre las que en adelante pudieran ser consignadas al deudor, en la creencia que su silencio ha autorizado, de que aquel esta solvente en la administración fiscal.*”

⁴⁸ C.S.J.N., Fallos T. 10 P. 203.

También a mi criterio, el temprano pronunciamiento de la C.S.J.N. aporta otro elemento a considerar, que surge del apartado quinto de la sentencia: *“(...) que el embargo, la suspensión del despacho, y el recurso en su caso a los tribunales ordinarios, de que hablan los mencionados artículos de la ordenanza, sirven no solo para asegurar el percibo de la renta, sino también para producir hechos notorios que hagan saber al comercio el estado en que se encuentra, en las oficinas fiscales, el crédito del comerciante, que ha dejado de cumplir las obligaciones del impuesto, y evitar que, por falta de esos notorios, se haga de buena fe consignaciones al comerciante que ha faltado a su crédito en la Aduana, por terceros que crean que su consignatario conserva íntegro su crédito”*

II.2.1.- Norma original.

Como dije previamente y surge de la lectura del articulado original sancionado y promulgado, el legislador no previó en la formulación de la ley N° 11683⁴⁹ la necesidad de contar con esta herramienta, cuyo consecuente no es otro que la emisión de un certificado de deuda presunta.

Por consiguiente, nada puede derivarse de esta ausencia que un análisis ponderativo inverso a su respecto. A su vez, esta particularidad temporal completará su relevancia al adentrarme en el análisis de la figura en las jurisdicciones locales, lo que adelanto probará que no es indispensable contar con la misma para resguardar la *renta pública*, ello en atención a que existen actualmente jurisdicciones que no prevén normativamente la herramienta y otras que –en atención al acotamiento reglamentario- no la utilizan en la práctica.

Ergo, bien podría sostenerse que no solo no es indispensable para el normal recupero de los créditos fiscales (prueba de ello es que de 1933 a 1946 la figura no existía en la ley), sino que una vez incorporada en el plexo normativo existen

⁴⁹ Publicada en el Boletín Oficial el 12 de Enero de 1933.

jurisdicciones que –asumiendo la necesidad de resguardar la renta pública como constante- no implementan como variable la herramienta *sub examine* (sea por la vía formal o por la vía de restricción práctica).

II.2.2.- Modificación de la norma original e incorporación de la figura.

La atenta lectura del Boletín Oficial N° 15499 del 27 de Mayo de 1946 da cuenta en las páginas siete y siguientes del título que se detalla a continuación: “*Modifíquese la ley N° 11683 (T.O) referente a la Dirección General del Impuesto a los Réditos*”, efectuando dicha modificación por conducto del Decreto-Ley N° 14341/46 (que es en definitiva la pieza normativa que introduce el tema en el plexo legal de la República Argentina).

Ahora bien, consultada la biblioteca del Honorable Congreso de la Nación, la misma informa que no existen ni “considerandos”, ni tratamiento específico de los fundamentos del *decreto-ley* y, mucho menos, antecedentes *pre-legislativos* en comisión que concuerden con la temática receptada luego.

Idéntica respuesta obtuve de la biblioteca del Ministerio de Hacienda de la Nación, sin perjuicio que el servicio de “revistas” tuvo la gentileza de permitirme acceder al Boletín Oficial original de la fecha en trato.

De esta compulsas surge dentro del apartado reservado a los “*VISTOS*” del decreto N° 14341/46 lo siguiente: “*3894/D. Visto lo aconsejado por el Ministro de Hacienda de la Nación y teniendo en cuenta lo informado por la Dirección General del Impuesto a los Réditos con respecto al proyecto de modificaciones a la ley N° 11683, texto ordenado, El Presidente de la Nación Argentina, en Acuerdo General de Ministros, decreta (...)*”

Por último, en lo que constituye una pequeña anécdota histórica, el decreto-ley si bien publicado el 27 de mayo de 1946 fue suscripto el 20 de Mayo de 1946 por

Edelmiro Juan Farrell, quien en apenas días (el 4 de junio de 1946) entregaría la presidencia a Juan Domingo Perón.

En lo que respecta al tema que desarrollo, y modificando entonces la ley N° 11683, se incorpora el artículo N° 110 con el siguiente texto: ***“En cualquier momento podrá la Dirección General solicitar embargo preventivo por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables; y los jueces deberán decretarlo en el término de 24 horas bajo la responsabilidad del Fisco. Este embargo podrá ser sustituido por garantía real o personal suficiente, y caducará si dentro del término de sesenta días la Dirección no iniciara el correspondiente juicio de apremio.”***

Vale aclarar que el decreto-ley N° 14341/46 fue posteriormente ratificado por la ley N° 12922⁵⁰ y tiene en su haber no solamente la incorporación que sirve de fundamento al presente trabajo, sino la afiliación al denominado *“criterio de la realidad o significación económica para la aplicación de la ley tributaria”* que resulta rector en la materia, como bien lo explica Tarsitano.⁵¹

Es importante señalar, dado que esto redundará en un posterior afincamiento de mi tesis, que sí bien al momento de diseñar la norma original el legislador no contempló la necesidad de este certificado – y sus derivaciones cautelares -

⁵⁰ Ley N° 12922 de ratificación de decretos-leyes sobre materia impositiva y aduanera dictados desde el 04 de Junio de 1943 al 03 de Junio de 1946, publicada en el Boletín Oficial del 27 de Junio de 1947.

⁵¹ Tarsitano, Alberto, “El principio de la realidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación”, *Tribunal Fiscal de la Nación 40 años*, AAEF, Página 223, publicado *on line* en repositorio digital: <http://www.albertotarsitano.com.ar/interpretacion/3librotrib.pdf>

cuando efectivamente sí se decidió echar mano a la herramienta⁵², intentó la morigeración de sus efectos potenciales por la vía de la sustitución “**por garantía real o personal suficiente**”. (El destacado es propio).

Lo antedicho implica ni más ni menos que el reconocimiento de la potencialidad de tergiversar la proporcionalidad de la medida por la interdicción de la arbitrariedad, situación para la que se contempló una vía de escape amplia como la sustitución por garantía **real o personal** suficiente.

II.2.3.- Modificación de lo introducido por el decreto-ley N° 14341/46.

La descripción temporal de los hechos, el nacimiento de la norma, y las sucesivas modificaciones se encuentran magistralmente explicados por Giuliani Fonrouge y Navarrine⁵³, lo que me conmina a una cita obligada:

Describen los autores que luego del año 1946 y del decreto/ley que señalé en el punto precedente, se introdujo por conducto de la ley N° 17595⁵⁴ el párrafo final relacionado con la suspensión del término de caducidad de la medida cautelar en el caso de apelaciones o recursos interpuestos ante el Tribunal Fiscal, si bien con

⁵² Cabe aclarar que no fue el legislador quien decidió hacerse de ella, sino que se introdujo por conducto de un *decreto-ley* suscripto por el ejecutivo y posteriormente ratificado por el Congreso Nacional con una ley.

⁵³ Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana Camila, *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1999, página N° 545.

⁵⁴ Ley N° 17595, artículo N° 1 punto N° 17, Publicada en el Boletín Oficial el 27 de Enero de 1968.

una limitación a diez días en el término, constituyendo así el artículo 107 del texto ordenado en 1968.

Posteriormente la ley N° 20046⁵⁵ aumentó este plazo a treinta días. Con tal redacción la norma pasó a ser el artículo N° 102 del texto ordenado en 1974, ubicándose como artículo N° 109 en el texto ordenado de 1978.

Finalmente, la ley N° 23658⁵⁶ sustituye el texto del artículo N° 109, aumentando el plazo de caducidad del embargo que pasó de 150 días a 300 días -hábiles judiciales-, contados a partir de cada medida precautoria independiente e incorpora entre los embargables o inhábiles a los deudores solidarios por las deudas de los contribuyentes o responsables.

Esta modificación resulta sumamente importante toda vez que el artículo N° 34 Inc. N° 12 de la ley N° 23658 dispone: *“Modifícase la ley 11.683, t. o. 1978 y sus modificaciones, en la forma que se indica a continuación: (...) 12) Sustitúyese el artículo 109, por el siguiente: (...)”* y en el segundo párrafo del nuevo artículo N° 109 dispone : *“Este embargo podrá ser sustituido por garantía real suficiente, y caducará si dentro del término de TRESCIENTOS (300) días hábiles judiciales contados a partir de la traba de cada medida precautoria, en forma independiente, la Dirección General no iniciare el correspondiente juicio de ejecución fiscal.”*, sellando de esta forma la suerte de la *garantía personal suficiente* y dejando solo subsistente a nivel nacional la posibilidad de recurrir a la *garantía real*. (El subrayado es propio).

⁵⁵ Ley N° 20046, artículo N° 1 punto N° 13, Publicada en el Boletín Oficial el 29 de Diciembre de 1972.

⁵⁶ Ley N° 23658, artículo N° 34 punto N° 12, Publicada en el Boletín Oficial el 10 de Enero de 1989.

Si bien la mutación desde lo estrictamente formal luce clara en relación a las posibilidades de ofrecer la sustitución, no menos cierto es que en su oportunidad se han alzado posiciones disidentes en doctrina⁵⁷, en cuanto algunos autores sostienen que se mantiene la posibilidad de ofrecer *garantía personal* a pesar del prístino texto normativo.

Actualmente, en el texto ordenado vigente, es decir el que refleja el Decreto 821/98⁵⁸, el artículo N° 109 tiene el N° 111, cambiándose la DGI por la A.F.I.P conforme el decreto 618/97⁵⁹, quedando la redacción como la transcribí en el capítulo I.

II.3.- Injerencia en el ámbito de los recursos de la seguridad social.

En esta materia específica debe tenerse presente que la aplicación normativa descansa en las remisiones que se efectuaron por decreto. En ese sentido, advertí que con el dictado del decreto N° 507/93⁶⁰ más especialmente de acuerdo a lo dispuesto por el artículo N° 29 que dicta: “*Serán asimismo de aplicación, con relación a los recursos de la seguridad social, las normas de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones que por vía reglamentaria determine el Poder Ejecutivo nacional dentro de los CIENTO OCHENTA (180) días. No serán*

⁵⁷ Díaz Sieiro, Horacio D, Veljanovich, Rodolfo Diego y Bergroth, Leonardo, *Procedimiento Tributario, Ley N° 11683*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1993, Página 580.

⁵⁸ Publicado en el Boletín Oficial del 20 de Julio de 1998.

⁵⁹ Publicado en el Boletín Oficial el 14 de Julio de 1997.

⁶⁰ Publicado en el Boletín Oficial el 25 de Marzo de 1993.

de aplicación supletoria otras normas de la citada ley". También fue necesario recurrir al decreto 2102/1993⁶¹.

Específicamente el titular del Poder Ejecutivo, decreta que: "*ARTICULO 1° - Serán de aplicación en relación con los recursos de la Seguridad Social definidos en el artículo 3° del Decreto 507 de fecha 24 de marzo de 1993, los artículos 16, 17, 18 - excluído el inciso f) -, 39, 55, 56, 58 - en lo que correspondiere -, 92 -excluído el séptimo párrafo y la remisión al artículo 81 del noveno párrafo -, 95, 96, 98, 99, 103, 105 y 109 - excluído el tercer párrafo -, de la Ley N° 11683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones.*" (SIC)

Vale recordar, en lo que aquí interesa, que en el texto ordenado de 1978⁶² el embargo preventivo estaba previsto en el artículo N° 109, por lo que cabe colegir que la norma se encuentra remitida, y por lo tanto que en materia de recursos de la seguridad social, la herramienta es plenamente válida.

El texto del artículo N° 109 puntualmente citaba que: "*En cualquier momento la Dirección General Impositiva podrá solicitar embargo preventivo, o en su defecto, inhibición general de bienes por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables o quienes puedan resultar deudores solidarios y los jueces deberán decretarlo en el término de veinticuatro (24) horas, ante el solo pedido del Fisco y bajo la responsabilidad de éste.*

Este embargo podrá ser sustituido por garantía real suficiente, y caducará si dentro del término de trescientos (300) días hábiles judiciales contados a partir de

⁶¹ Publicado en el Boletín Oficial el 20 de Octubre de 1993.

⁶² Ley N° 11683 (T.O. 1978) del 01 de Diciembre de 1978, publicada en el boletín oficial el 11 de Diciembre de 1978 y cuyo texto está disponible en el repositorio web: http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/TOR_C_011683_1978_12_01.

la traba de cada medida precautoria, en forma independiente, la Dirección General no iniciare el correspondiente juicio de ejecución fiscal.

El término fijado para la caducidad de dicho embargo se suspenderá, en los casos de apelaciones o recursos deducidos ante el Tribunal Fiscal, desde la fecha de interposición del recurso y hasta treinta (30) días después de quedar firme la sentencia del Tribunal Fiscal.”

Va de suyo que debe atenderse a la salvedad expresa que hace la norma en referencia a la exclusión del tercer párrafo, que no resulta remitido por el decreto 2102/1993, debiendo a su vez recordarse que en lo que refiere al procedimiento de determinación de la materia imponible no operan los artículos 16 y concordantes de la ley N° 11683, sino que deviene aplicable la Resolución General 79/98⁶³ que regula el procedimiento aplicable en seguridad social.

En atención a lo expuesto, considerando que la norma se mantiene intacta hasta la fecha de confección de la presente tesis, deviene necesario adentrarme en el capítulo siguiente en el reflejo jurisprudencial que delinea en definitiva la aplicación efectiva de la herramienta.

⁶³ Resolución General N° 79/98 (AFIP) que regula expresamente el “*Procedimiento. Recursos de la Seguridad Social. Determinación e Imputación de deudas. Ley N° 18.820 y sus modificaciones. Ley N° 21.864 y su modificatoria. Resolución N.877/92 (D.E. ANSeS). Resoluciones Generales Nros. 4032 (DGI) y 4296 (DGI). Sus sustituciones.*”, publicada en el Boletín Oficial el 30 de Enero de 1998.

CONCLUSIONES DEL CAPITULO II

Sucintamente, y como conclusiones parciales de este capítulo -mayormente descriptivo del nacimiento y desarrollo *temporo-normativo* de la figura-, debo apelar al señalamiento de algunos hitos históricos que, si bien no ameritan un desarrollo conclusivo, si resultan valederos en lo que a su enunciación y ubicación temporal se refiere.

En primer lugar, desde la génesis misma de la redacción de la ley N° 11683 no se tuvo en consideración la creación de la herramienta, verificación que se desprende de la simple lectura de la línea de tiempo que planteé en este apartado.

Esta circunstancia, que a mi juicio no es menor, me permite sostener coherentemente que la herramienta objeto de análisis no es condición necesaria para la existencia, vigencia y aplicación del plexo normativo en trato ni para la subsistencia del *sistema tributario* como tal en la República Argentina. Es decir puede prescindirse de ella siendo de hecho lo que ocurre en algunas de las 25 jurisdicciones que abordaré seguidamente, donde no se contempla la facultad de cautelar deuda de origen presunto.

Más aún, puede proponerse válidamente este argumento toda vez que del mismo análisis temporal se desprende que recién después de 13 años de vigencia de la norma de base, se incorporó *formalmente* la herramienta al texto.

También, cabe considerar que aquellas jurisdicciones *sub-nacionales* en las que efectivamente está contemplada la figura, la vía normativa en algunos casos o reglamentaria en otros, limitan en acceso o generan valladares que tornan aplicable la herramienta en casos muy particulares.

Un dato relevante en el sentido de la llamada del párrafo precedente lo constituye el hecho fáctico de que la incorporación al catálogo normativo no se efectuó por conducto de una ley del congreso, sino por acudiendo de un decreto, lo que redundo, por lógica consecuencia, en que no se cuente con debate parlamentario sustantivo que permita al lector o investigador ahondar en los fundamentos o considerandos que motivaron la adopción.

Esta afirmación surge tanto de mi investigación en la biblioteca parlamentaria del Honorable Congreso de la Nación, como de la réplica en el Ministerio de Hacienda, en ambos casos con respuestas muy amables pero carentes de información para acopiar y analizar.

Siguiendo ese mismo enfoque metodológico que me invita a considerar las incorporaciones normativas y sus momentos como *datos relevantes* -para luego averiguar que las motivaron-, debo irremediabilmente invertir la lógica perceptiva que me lleva a asegurar lo dicho y aplicar la misma lógica –esta vez en sentido inverso- a aquellos extremos que otrora se encontraban en la ley y luego desaparecieron.

Un claro ejemplo de lo antedicho se relaciona con las posibilidades con las que cuenta o contaba el administrado frente al embate fiscal. Me refiero puntualmente a las posibilidades de sustitución de la base asiento de la medida cautelar decretada.

En este caso advierto que las *opciones de sustitución* –mitigadoras de eventuales arbitrariedades- fueron deliberadamente podadas, desnaturalizando el objetivo preliminar por el que se autorizó el adelanto de tutela en casos de deudas de naturaleza presunta.

Me refiero puntualmente a la imposibilidad de proceder a conceder sustituciones contra *garantías personales* suficientes, no ya *reales*.

A su vez una fuerza newtoniana⁶⁴ igual pero contraria se verifica en el estudio de los plazos procesales comprometidos, los que fueron paulatinamente desarrollándose “a la alza” si se me permite el concepto económico, es decir en aumento, acompañando de esta forma el incremento de prerrogativas a favor de los Fiscos solicitantes.

Para resumir lo que arroja el análisis histórico, se verifica con claridad un aumento en las herramientas con las que cuenta el Fisco Nacional –que luego impactan también en las jurisdicciones locales- para “resguardar” el crédito fiscal aun presunto, una marcada disminución en las posibilidades de morigerar los efectos adversos que la cautelar podría eventualmente irrogar, por la supresión de un tipo de sustitución por *garantía personal suficiente* y un incremento de plazos a favor del mismo Fisco Nacional.

Resta abordar la materia relativa a los recursos de la seguridad social, donde se advierte la misma fuerza derramante relativa al impacto en las jurisdicciones locales. Sostengo –sin que este tema sea central en la tesis- que es aún más peligroso en este ámbito complejo, toda vez que como se explicitó, algunas normas se encuentran efectivamente remitidas por los decretos aplicables y otras no.

Entre las que no se hallan en esta condición, se señaló que justamente las normas contenidas en el capítulo III de la ley N° 11683, especialmente los artículos N° 16 y siguientes que refieren a la determinación de oficio, no se encuentran remitidos. Debo recordar que a la luz de la jurisprudencia mayoritaria el *proceso de*

⁶⁴ La tercera ley de Newton o "principio de acción y reacción" dicta que "*siempre que un objeto ejerce una fuerza sobre un segundo objeto, éste ejerce una fuerza de igual magnitud y dirección pero en sentido opuesto sobre el primero*".

determinación de oficio habilitaría a sostener válidamente el concepto de *fumus bonis iuris*.

Sin embargo si se encuentran remitidas las normas que hacen a la posibilidad de generar un certificado de deuda presunta en materia de recursos de la seguridad social, constituyendo esta situación, al menos una solución poco coherente que demanda o que *a)* en materia de recursos de la seguridad social se siga un proceso reglado de determinación de la materia imponible o en defecto que *b)* las normas que tienden al objeto cautelar declamado no afecten a estos recursos.

Como se verá luego, la jurisprudencia del fuero es reacia a la concesión de la medida en trato en atención a las particularidades que señalo.

EL REFLEJO EN LAS JURISDICCIONES LOCALES

CAPITULO III

III.1.- El desarrollo dinámico a nivel nacional y local.

De una somera lectura de lo detallado en el capítulo precedente relativo al *desarrollo histórico*, puede advertirse que una vez que se incorporó normativamente la mera *posibilidad* de contar con esta herramienta a nivel nacional en el año 1946, poco se necesitaba -considerando siempre las acuciantes necesidades de ingreso de fondos que tienen las provincias- para que el impulso novativo se trasladara a las distintas jurisdicciones locales, posibilitándose entonces que aquellas cuenten con esta herramienta extraordinaria.

En este punto, me resulta interesante sumar la perspectiva que aportó uno de mis entrevistados, quien dedicó su vida profesional al estudio de los tributos locales; me refiero puntualmente al Dr. Bulit Goñi, siendo muy interesante su aporte pero más aún el "*cristal con el que se mira la posición expuesta*⁶⁵", dado que la generalización de esta posición derrama obligatoriamente en todo el arco de análisis de las jurisdicciones locales.

⁶⁵ Parfraseando a Ramón de Campoamor y Campoosorio (1817-1901). La cuarteta completa dice: "*En este mundo traidor, nada es verdad ni mentira, todo es según el color del cristal con que se mira*". No obstante, Campoamor tomó algunos fragmentos de otros ilustres literatos, como Jorge Manrique (h. 1440-1479), William Shakespeare (1564-1616) y Pedro Calderón de la Barca (1600-1681). La frase apunta a desarticular cualquier posición religiosa, filosófica, política, económica... en definitiva, puede decirse, ideológica que tenga pretensiones de verdad universal. Fte: <https://sigificadoyorigen.wordpress.com>.

En la fructífera entrevista el Dr. Bulit Goñi enfáticamente indicó que debía enmarcarse este trabajo de investigación desde una perspectiva *macro* y con una visión federal tanto de *a)* las realidades de los Fiscos Provinciales y de la C.A.B.A., como de *b)* la utilización de la herramienta en confornte con los fines tenidos en miras al momento de establecerla en los códigos fiscales, sin perder de vista las carencias acuciantes de las jurisdicciones locales.

En ese sentido, citó el prolegómeno subyacente que motivó el reciente fallo de la C.S.J.N. en materia del 15% distribuible previo a la coparticipación⁶⁶ en donde se declaró la inconstitucionalidad del artículo N° 76 de la ley N° 26078⁶⁷, como asimismo la incidencia jurisdiccional de los fiscos frente a otro fallo del tribunal cimero que clausura su competencia⁶⁸.

Si bien ambas cuestiones están fuera de la órbita del presente desarrollo, no menos cierto es que la indicación resulta pertinente y tiende a incidir, al menos desde la aplicación del sentido común, sobre aquellos argumentos que han de tenerse en cuenta al momento de sopesar las razones por las que el legislador incorpora o desecha la inclusión de determinadas herramientas.

⁶⁶ C.S.J.N., sentencias del 24 de Noviembre de 2015, *in re* "Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" y CSJ 191/2009(45-S)/CS1 "San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos". Como así también, con carácter de medida cautelar, en CSJ 786/2013 (49-C)/CS1, "Córdoba, Provincia de c/ Estado Nacional y otro s/ medida cautelar".

⁶⁷ Ley N° 26078, sancionada el 22 de Diciembre de 2005 y publicada en el Boletín Oficial del 12/01/2006.

⁶⁸ C.S.J.N., Fallos T. 332 P. 1007.

Este reflejo de la norma federal en las distintas jurisdicciones *sub-nacionales*, será detallado a continuación, pormenorizando luego las concordancias y discordancias entre los diferentes regímenes. Luego, en las conclusiones parciales, procederé a desarrollar el impacto porcentual de los distintos extremos replicados y la incidencia –menor o mayor según el caso- del menú de cautelares y la ultra-actividad de las prerrogativas que fomenta.

Es así que de un repaso de las legislaciones, se ha verificado:

III.1.1.- Ciudad Autónoma de Buenos Aires. (C.A.B.A)

Reflejo normativo.

La herramienta se encuentra prevista normativamente en el marco de las atribuciones del Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos, cuya previsión se halla en el artículo N° 3 del Código Fiscal⁶⁹ y que registra como antecedente la ley que dio lugar a la creación de la A.G.I.P.⁷⁰.

Puntualmente contempla dentro del título “*Facultades de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos*” que:

⁶⁹ Anexo - Decreto N° 117/15, Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (t.o. 2015).

⁷⁰ Ley N° 2603, Sancionada el 6 de Diciembre de 2007, Promulgación: Decreto N° 2.140/007 del 28 de Diciembre de 2007, BOCBA N° 2846 del 09 de Enero de 2008, reglamentación Decreto N° 745/008 del 20 de Junio de 2008, BOCBA N° 2961 del 30 de Junio de 2008.

“En ejercicio de su competencia la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos está facultada para: (...)”, y en el en el inciso 12 párrafo tercero lo siguiente:

“Solicitar embargo preventivo o en su defecto inhibición general de bienes, por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables o quienes pueden resultar deudores solidarios; los jueces lo decretarán ante el pedido del Fisco.

La presentación judicial la hace la Procuración General, a solicitud de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos.

Este embargo puede ser sustituido por garantía real suficiente, y caduca si dentro del término de trescientos (300) días hábiles judiciales, contados a partir de la traba de cada medida precautoria, en forma independiente, el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no inicia el correspondiente juicio de ejecución fiscal.

El término fijado para la caducidad de dicho embargo se suspende, en los casos de recursos deducidos por el contribuyente, desde la fecha de interposición del recurso y hasta sesenta (60) días hábiles judiciales posteriores a la notificación de la resolución que agota la instancia administrativa.

Asimismo, la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos podrá a través de la Procuración General solicitar ante la autoridad judicial, la traba de embargos sobre cuentas corrientes o activos bancarios y financieros y la intervención de cajas de ahorro equivalente al veinte por ciento (20%) y hasta el cuarenta por ciento (40%) de las mismas.

A los efectos del otorgamiento de la medida cautelar, constituirá prueba suficiente la certificación de deuda emitida por la Administración Gubernamental de Ingresos

Públicos y la firma del Procurador General, debiendo el juez interviniente expedirse dentro de las cuarenta y ocho (48) horas subsiguientes a la presentación.

Cuando se tratara de obligaciones fiscales exteriorizadas por el contribuyente o responsable y no abonadas, o cuando resulten firmes las distintas resoluciones del proceso determinativo, la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos podrá solicitar embargo preventivo por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables o deudores solidarios y los jueces deberán decretarlo en el término de 48 horas, ante el solo pedido del fisco y bajo exclusiva responsabilidad de éste. El presente procedimiento solo rige para el caso en que el contribuyente revista la calidad de persona jurídica y adeude al fisco una suma que supere el importe que fije la Ley Tarifaria.

La administración al realizar la solicitud, deberá acreditar que el contribuyente o responsable ha sido notificado de su situación, y que se le ha advertido que es susceptible de ser embargado.

Análisis de la figura en C.A.B.A.

Es preciso advertir al tribunal que, a lo largo del desarrollo temporal de esta tesis, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (por antonomasia mucho más dinámica que las demás jurisdicciones) ha modificado el texto del anterior artículo⁷¹, ampliando

⁷¹ Al momento de elevar el trabajo final para la materia “*Teoría y Práctica de la Tesis*” dictada por el Prof. Doctor Ricardo Guibourg, que integra los cursos de este Doctorado de la Universidad de Buenos Aires, tuve la tarea de relevar -como parte de la investigación encomendada- los textos de los códigos fiscales vigentes. En su oportunidad la facultad bajo análisis -siempre en la órbita del Administrador Gubernamental- estaba contemplada en el artículo N° 14 inciso "r" con una redacción mucho más escueta que la actual.

ahora las pautas concesivas de la herramienta e intentando morigerar los flancos que ofrecía anteriormente a los embates de la jurisprudencia.

A su vez, debe considerarse que tanto la normativa constitucional de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁷², como los decretos⁷³ que reglamentan a su turno el ejercicio de los derechos derivados, reconocen la intervención de la Procuración General de la Ciudad.

Sin perjuicio de ello –y casi copiando el texto del artículo N° 111 de la ley N° 11683 (T.O. en 1998, sus modificaciones y complementarias), el legislador insiste en sostener algunos extremos que debo –desde mi óptica- criticar.

Si bien muchos de estos elementos comunes, serán objeto de reproche a lo largo del desarrollo sustantivo de este trabajo y, por tanto su señalamiento puede resultar redundante, no menos cierto es que debo puntualizar previamente las concordancias entre las diferentes legislaciones, con fines estrictamente académicos.

Así, entre estos puntos que considero criticables –y que se tocan con los reproches cuyo análisis encaré en el capítulo I del presente trabajo- puedo señalar: *a)* el pretendido *deber* del magistrado de otorgarlo, *b)* el orden de prelación de las medidas cautelares comprometidas –embargo y en defecto

⁷² Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Artículo N° 134: “*La Procuración General de la Ciudad dictamina sobre la legalidad de los actos administrativos, ejerce la defensa de su patrimonio y su patrocinio letrado. Representa a la Ciudad en todo proceso en que se controviertan sus derechos o intereses.*”

⁷³ Decreto N° 42/02 (G.C.B.A.), publicado en el Boletín Oficial el 22 de Enero de 2002 (C.B.A.).

inhibición general de bienes-, c) la posibilidad de sustitución limitada solo a una de las dos medidas cautelares que contempla –desde la semántica solo se limita al embargo-, etc.

También se identifican otras coincidencias con la norma prevista en la ley N° 11683 pero que no resultan –a mi criterio- desventajosas para el contribuyente, a saber: a) el plazo de 300 días hábiles judiciales en que se debe iniciar la ejecución fiscal, b) la posibilidad de sustituir el asiento de las medidas para morigerar el perjuicio ínsito que conlleva su adopción, etc.

De igual forma, debo señalar los particularismos inherentes a la figura en esta jurisdicción específica que, como se apreciará, no son pocos.

Como dato relevante debo advertir que incorpora como rasgo característico la adecuación de la vía recursiva –lo que es evidente dado que el Tribunal Fiscal de la Nación no es una opción para este tipo de tributos ni para esta jurisdicción- pero concede un plazo de 60 días hábiles judiciales posteriores a la notificación de la resolución que agota la instancia administrativa en los que se mantienen los efectos suspensivos derivados de la interposición del recurso.

Este plazo, como se puede cotejar, duplica los 30 días que concede la ley N° 11683, lo que de por sí marca una diferencia sustantiva con la legislación nacional.

Incluso como novedad permite la posibilidad de afectar –contando con el único aval suficiente la certificación de deuda emitida por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos y la firma del Procurador General- las cuentas corrientes o activos bancarios y financieros y la intervención de cajas de ahorro equivalente al veinte por ciento (20%) y hasta el cuarenta por ciento (40%) de las mismas, asignándoles un plazo legal perentorio concesivo y conminatorio de 48hs, plazo éste dirigido a los magistrados requeridos.

Luego se advierte que se ha incorporado un artículo de mera forma, que requiere la acreditación fehaciente de la notificación y el aviso del curso de acción a seguir que adopta la administración, lo que a mi criterio resulta redundante. Esta *condición de procedibilidad* se establece de manera taxativa y tiene como objeto buscar maximizar la *prevención general positiva*, estableciendo una instancia de *ultima ratio* que opera, en definitiva, como un elemento de coacción mayor.

Considero que se está frente a un artículo farragoso y una poco feliz técnica legislativa, dado que se engloban potestades de allanamiento, pedidos de embargo sobre deudas presuntas, facultades de verificación, de requerimiento, autoridad de valerse del auxilio de la fuerza pública, etc. en un mismo artículo.

Esta sensación es aún más palpable a poco que se recorra la lectura de un párrafo que merece ser traído a colación de forma textual, en tanto dispone: “*El presente procedimiento solo rige para el caso en que el contribuyente revista la calidad de persona jurídica y adeude al fisco una suma que supere el importe que fije la Ley Tarifaria.*”

No surge con claridad del repaso del texto – ni de la ubicación que ha elegido el legislador- si solo se encuentra reservada esta posibilidad de recurrir a cautelar deudas presuntas, a aquellos contribuyentes que fueran personas jurídicas (como parece sugerir la redacción), en tanto esta deuda proviniera en definitiva de obligaciones *autodeterminadas* e impagas o resoluciones determinativas firmes.

De ser así, no solo no se alcanza a entender la razón de esta diferenciación - siendo que tanto las personas físicas como las jurídicas y las sucesiones indivisas forman parte del núcleo sustantivo del derecho tributario material-, sino que tampoco se advierte la justificación por la que el legislador se refiere a deudas de carácter presunta, cuando con claridad no se trata de otra cosa que de deudas líquidas y exigibles.

Resta señalar que, además de los requisitos inexplicables que se incorporan para limitar el acceso a la herramienta, se fija también un correlato económico del que se desprende que es la propia norma la que supedita la adopción al *importe que fije la ley tarifaria* a la fecha y conforme la ley vigente desde el 1/1/2016 ese importe resulta de \$ 42500.⁷⁴

III.1.2.- Provincia de Buenos Aires.

Reflejo normativo.

La previsión se encuentra en el artículo N° 13 (texto según Ley N° 14333) del Código Fiscal⁷⁵ de la provincia de Buenos Aires, que estipula:

“En cualquier momento podrá la Autoridad de Aplicación solicitar embargo preventivo, o cualquier otra medida cautelar en resguardo del crédito fiscal, por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables.

En tal circunstancia, los jueces deberán decretarla en el término de veinticuatro (24) horas sin más recaudos ni necesidad de acreditar peligro en la demora, bajo la responsabilidad del Fisco.

Para la efectivización de las medidas que se ordenen, la Autoridad de Aplicación podrá, por intermedio de la Fiscalía de Estado, proponer la designación de

⁷⁴ Ley N° 5494 / 2015 - Ley Tarifaria vigente para el año 2016. Artículo N° 182: *“Fíjase en pesos cuarenta y dos mil quinientos (\$ 42.500) el importe al que hace referencia el inciso 12 del artículo 3° del Código Fiscal.”*

⁷⁵ Ley N° 10397, promulgada por Decreto N° 3027 DEL 12 de Mayo de 1986, Boletín Oficial del 03 de Julio de 1986.

oficiales de justicia ad-hoc, los que actuarán con las facultades y responsabilidades de los titulares.

La caducidad de las medidas cautelares, se producirá si la Autoridad de Aplicación no iniciase la ejecución fiscal transcurridos sesenta (60) días hábiles judiciales contados de la siguiente manera:

1. Desde la fecha de notificación al contribuyente o responsable de la denegatoria o rechazo de los recursos interpuestos contra la determinación de la deuda sujeta a cautelar.

2. Desde que la deuda ha sido consentida por el contribuyente o responsable, al no interponer recursos contra su determinación o liquidación administrativa, dentro de los plazos establecidos.

Cuando el contribuyente o responsable cancele o regularice la deuda cautelada, o solicite la sustitución de la medida trabada, las costas serán a su cargo”

Análisis de la figura en la Provincia de Buenos Aires.

Una primera aproximación al estudio aplicado de la herramienta en la Provincia de Buenos Aires me sitúa en la necesidad de contar con el aval de la Fiscalía de Estado (quien a su vez propone la designación de oficiales de justicia *ad-hoc* para llevar adelante las diligencias)

Encuentro un particularismo procesal en el que interviene no solamente el requirente, sino también quien detenta la superintendencia procesal del pedido. Esta circunstancia puede servir de fundamento para dos posiciones, una que pondere que la existencia de un segundo órgano generará en definitiva un control aún más exhaustivo y otra que, por el contrario, permita argumentar que el

desdoblamiento implica una dilación en el tiempo que atenta contra el sostén mismo de una medida que de por sí se delinea como *inaudita parte*.

Por otro lado, en lo que a la plétora posible de medidas cautelares que la ley prevé, debo considerar que en el caso en trato resulta ser más amplia que la norma federal, toda vez que puede solicitarse en esta jurisdicción *sub-nacional cualquier otra medida cautelar en resguardo del crédito fiscal*.

A su vez, no debe dejarse librado a la casualidad la fórmula con que se redacta el artículo y me permito esta afirmación porque no solo no se configura un orden prelativo expreso del menú de medidas a disposición de la autoridad de aplicación, sino que se omite deliberadamente el uso de la fórmula “***o en su defecto***”.

Lo antedicho, redundando en un elemento alentador para la posición que sostengo y desarrollaré en las conclusiones parciales/finales y en la tesis propiamente dicha, y que se basa en mantener claro el norte trazado, esto es el resguardo del crédito fiscal, con independencia de la medida que se adopte para tal efecto, intentándose siempre morigerar la posibilidad de producción de perjuicios, por la elección de medidas injustificadas, desproporcionadas, arbitrarias e irrazonables.

Continuando con el tratamiento del articulado, debo recaer en terreno conocido y criticado. Me refiero al carácter imperativo e inapropiado de la redacción “(...) **los jueces deberán decretarla**”.

Idéntica crítica guardo para el plazo que se le concede a S.S. y al estudio de los lineamientos que pretende que efectúe –agrego de mi pluma, como un autómeta– el legislador, en tanto dispone “(...) **en el término de veinticuatro (24) horas sin más recaudos ni necesidad de acreditar peligro en la demora**”, pretendiéndose soslayar el requisito de verosimilitud del derecho o equipararlo a la mera voluntad de la administración, que dicho sea de paso lo puede impulsar *en cualquier momento*.

En cuanto al plazo de caducidad de las cautelares, y en tanto no medie el inicio de una ejecución fiscal, el artículo nada dice. Sin embargo, y mediante *una particular redacción* dispone que caducarán las cautelares si dentro de los 60 días hábiles desde: *a)* la denegatoria o rechazo de los recursos contra la determinación de deuda o *b)* desde que quede firme por inexistencia de pendencia recursiva.

En la regla que establece el punto *a)* me encuentro frente a un plazo suspensivo que duplica el plazo establecido en la norma nacional. Es decir este plazo suspende el cómputo desde la interposición del recurso hasta 60 días hábiles luego de su resolución.

En el supuesto de la regla establecida en el punto *b)* desde el vencimiento del plazo para oponer un recurso contra la determinación o liquidación administrativa y hasta 60 días hábiles posteriores.

En resumen, si bien la jurisdicción cuenta con un plazo de extensión de la caducidad frente al cierre de la vía o frente a la inacción del contribuyente o responsable, no se prevé taxativamente un plazo de caducidad de las medidas cautelares frente a la demora del propio ente.

En materia de sustitución si bien el último párrafo del artículo refiere a dicha posibilidad, no regula específicamente la misma, sino que lo supedita a las reglas de sustitución de medidas cautelares que contempla el código adjetivo.

Me resulta interesante la asignación de las costas que irrogue, tanto por la traba efectiva de medidas cautelares como cuanto por su sustitución, en la medida que el contribuyente o responsable regularice o cancele la deuda que las motivó.

Obviamente coincido con esta posición, no solamente porque subyace el principio de la derrota procesal, sino porque existe en términos sustantivos un

reconocimiento expreso de deuda. Este mismo reflejo se verá luego en las jurisdicciones foráneas que utilizaré como comparativo.

III.1.3.- Provincia de Catamarca.

Reflejo normativo.

La figura en análisis se encuentra prevista en el artículo N° 131 del Código Tributario Provincial⁷⁶, que dispone textualmente:

“En cualquier momento podrá la Administración General solicitar embargo preventivo de bienes y/o el secuestro, o la inhibición general de los mismos, y/o el embargo de los fondos y valores de cualquier naturaleza depositados en las entidades financieras regidas por la ley N° 21.526, y/o cualquiera de las medidas precautorias previstas por el Código Procesal Civil y Comercial de la provincia, por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes responsables o quienes puedan resultar deudores solidarios, debiendo los jueces decretarla dentro de las CUARENTA Y OCHO (48) horas, bajo exclusiva responsabilidad del Fisco.

Este embargo podrá ser sustituido por garantía real o personal suficiente y caducará si dentro del término de CIENTO OCHENTA (180) días la Administración no iniciara el correspondiente juicio de ejecución fiscal.

El término fijado para la caducidad del embargo se suspenderá en los casos de interposición de los recursos previstos en este Código, desde la fecha de su presentación y hasta QUINCE (15) días después de quedar firme la resolución que se dicte al respecto.”

⁷⁶ Ley N° 5022 – Decreto H.F. N° 16/01 - Publicada en el Boletín Oficial N° 06/01 del 19 de Enero de 2001.

Análisis de la figura en la Provincia de Catamarca.

Es interesante el estudio de esta jurisdicción, toda vez que no solo replica los extremos que he criticado con antelación (me refiero al lenguaje inapropiado, a los términos perentorios, etc.); dejando desde ya aclarado que aún en un estado larvario de la descripción surge claro que la mayoría abreva de la misma fuente normativa, sino que además se advierte la auto propagación de facultades exorbitantes.

Me refiero puntualmente a extender no solo las prerrogativas de cautela tanto en el embargo, la inhibición general de bienes, sino también al *secuestro* de los mismos y el embargo de *los fondos y valores de cualquier naturaleza depositados en las entidades financieras regidas por la ley N° 21.526*.

No solamente este extremo no es suficiente, sino que por si fuera poco se permite echar mano a cualquiera de las medidas precautorias que contempla el Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia.

Esta situación me lleva, sin perjuicio de abocarme y ahondar en el tema en la parte pertinente de este trabajo, a resaltar que *prima facie* los objetivos tenidos en mira por el legislador al conceder esta potestad se ven claramente desdibujados, en tanto la deuda que subyace es de naturaleza presunta.

Claramente se está frente a un exceso, que no se compadece de forma alguna ni con el *tipo* de deuda cuya cautela se pretende, ni con los valores que deben regir *a la administración*⁷⁷

⁷⁷ C.S.J.N., Fallos T. 1 P. 340. “(...) *la administración debe ser leal, franca y pública*”.

A riesgo de ser reiterativo, observo que se mantiene la redacción imperativa que he criticado con antelación, como también se reducen considerablemente –en comparación- los plazos de caducidad, en este caso a 180 días hábiles judiciales y los plazos suspensivos luego de quedar firme la resolución en el supuesto de haber mediado un recurso. (En este caso 15 días)

Desde mi óptica, el articulado contempla una reminiscencia positiva de la primera norma nacional, que luego se modificara por conducto del artículo N° 34 punto N° 12 de la ley N° 23658; me refiero específicamente a la posibilidad de que la sustitución se materialice mediante *garantía real o personal suficiente* (el énfasis es propio).

La sola incorporación –o mantención dependiendo como se vea la relación antecedente o consecuente con la norma nacional- de la posibilidad de ofrecer en sustitución *garantía real o personal* valida el objetivo primario trazado por el legislador y, nutre de fuerza mi posición.

III.1.4.- Provincia de Mendoza.

Reflejo normativo.

El artículo N° 12 del Código Fiscal correspondiente al año 2015 de la Provincia de Mendoza⁷⁸ estipula que:

“Para el cumplimiento de sus funciones, la Dirección General de Rentas podrá:

(...) Inc. g) Solicitar en cualquier momento embargo preventivo, inhibición general de bienes o cualquier otra medida cautelar en resguardo del crédito fiscal, en

⁷⁸ Ver repositorio digital bajo la pestaña "Normativa" y "Código Fiscal" en <https://www.atm.mendoza.gov.ar/portaldgr/#navigator>

especial podrá solicitar el embargo general de los fondos y valores de cualquier naturaleza que los contribuyentes tengan depositados en las entidades financieras regidas por la ley 21.526. Dentro de los quince (15) días de notificadas de la medida, dichas entidades deberán informar a la Administración Tributaria Mendoza y/o al Juez competente, 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.

La Administración Tributaria Mendoza deberá presentar el requerimiento de levantamiento de inhibición dentro de los quince (15) días de ser notificada de la cancelación total del crédito.”

Análisis de la figura en la Provincia de Mendoza.

Más allá de lo escueto del texto, y que la previsión se encuentra dentro del capítulo II del Código Fiscal destinado a los “Órganos de la Administración Fiscal”, merece la pena señalar que fue lo que priorizo en resaltar el legislador a la hora de facultar a la Dirección General de Rentas en la materia.

Como se advierte de una lectura del texto, el menú de opciones cautelares es amplísimo, al igual que el plazo en que puede hacerse uso de la facultad, esto es ***en cualquier momento***.

Sostengo esta amplitud porque contempla no solamente el ***embargo preventivo*** sino también la ***inhibición general de bienes o cualquier otra medida cautelar en resguardo del crédito fiscal***.

En idéntica inteligencia que con otras legislaciones *sub* nacionales que abordé y abordaré, aún a riesgo de circular por la cornisa jurídica, debo señalar que en atención al tipo de deuda presunta que subyace, es aventurado conferir la facultad en la que se hace un especial énfasis, relativa a que ***podrá solicitar el embargo***

general de los fondos y valores de cualquier naturaleza que los contribuyentes tengan depositados en las entidades financieras regidas por la ley 21.526.

En ese mismo cauce, establece una obligación para dichas entidades regidas por la ley de entidades financieras⁷⁹ para que informen el resultado de la diligencia, liberándolos expresamente del secreto previsto en el título V de la norma.

En este caso advierto un elemento novedoso que no se configura en otras jurisdicciones que son objeto de comparación. Lo *llamativo* a lo que me refiero es la utilización de la fórmula intrincada y aparentemente carente de sentido jurídico que manda remitir el informe relativo a los fondos y valores embargados a la “*Administración Tributaria Mendoza y/o al Juez competente*”.

Nótese que la redacción genera *per se* –aparentemente- paridad de funciones, aunque sea desde el plano semántico, que no se compadece ni con el principio de división de poderes ni con las funciones de un juez de la constitución, al que superficialmente se le reserva la facultad de contralor *ex post*.⁸⁰

Como corolario del desarreglo contenido en la redacción de la norma y las prerrogativas que otorga, advertimos que se impone el deber a la *Administración Tributaria Mendoza* de presentar el *requerimiento de levantamiento de inhibición*

⁷⁹ Ley N° 21.526, Publicada en el Boletín Oficial del 21 de Febrero de 1977.

⁸⁰ La elección de la frase “*aparentemente se le reserva la facultad de contralor ex post*” no es caprichosa, y tiene como objetivo traer a colación lo dicho por la C.S.J.N. en el precedente “*Intercorp*” (C.S.J.N., Fallos T. 333 P. 935) respecto del rol de los magistrados de la constitución, tanto como del sistema de división de poderes que prima en la República Argentina.

(nada dice de las demás cautelares que contempla como opción el propio artículo N° 12) dentro de los quince días de notificada la cancelación del crédito.

Este “*plazo de gracia*” carece de sustento jurídico, puesto que si efectivamente esa deuda presunta se consolidó como cierta, al reconocerse y pagarse de forma “total”, mal puede sostenerse normativamente que exista un plazo “ventana” a favor del Fisco requirente.

Evidentemente, no existe argumento jurídico válido –más que el que supone al estado como un sujeto superior en la relación tributaria respecto del súbdito administrado- para justificar la vigencia de esa cautelar, puesto que aquello que cautela ya fue satisfecho y comunicado.

En consecuencia, sostener que esta previsión obra a favor del administrado no solo es abdicar respecto a los derechos de aquel sino proponer una ultra-actividad cautelar que no es tal.

III.1.5.- Provincia de Jujuy.

Reflejo normativo.

En el artículo N° 10 del Código Fiscal de la Provincia de Jujuy⁸¹ refleja la herramienta dentro de las facultades del Director Provincial, y lo hace de la siguiente manera:

“Facultades.

Son atribuciones del Director Provincial, además de las previstas en este artículo, dirigir la actividad del organismo mediante el ejercicio de todas las funciones,

⁸¹ Ley N° 5791/2013.

poderes y facultades que las leyes y otras disposiciones le encomienden a él o asignen a la Dirección, para los fines de determinar, percibir, recaudar, exigir, ejecutar y devolver los impuestos, derechos y gravámenes a cargo de la entidad mencionada y para interpretar las normas o resolver dudas que a ellos se refieran.

Para el ejercicio de sus funciones la Dirección tiene, entre otras, las siguientes facultades: (...)

Inciso 10):

Solicitar en cualquier momento embargo preventivo u otras medidas cautelares por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables. La solicitud será procedente cuando el crédito fiscal pueda resultar incobrable, por ausencia, ocultación, enajenación de bienes o cualquier otra actividad tendiente a la insolvencia por parte de los sujetos obligados, debiendo ser decretado por los jueces en el término de veinticuatro (24) horas bajo responsabilidad del Fisco.

Este embargo podrá ser sustituido por garantía real o personal suficiente y caducará dentro del término de los trescientos (300) días hábiles judiciales contados a partir de cada medida precautoria, si la Dirección no iniciara el correspondiente juicio de ejecución fiscal. El término fijado para la caducidad del embargo se suspenderá desde la fecha de interposición del recurso de reconsideración hasta los treinta (30) días hábiles judiciales de dictada la resolución definitiva.

Los funcionarios que ejecuten las facultades de verificación y fiscalización mencionadas deberán extender constancia escrita de los resultados, así como la existencia e individualización de los elementos exhibidos. Estas constancias escritas deberán ser firmadas por los contribuyentes o responsables interesados, constituyendo elementos de prueba en los procedimientos de determinación de la obligación tributaria, en la substanciación de los recursos y/o en los

procedimientos de aplicación de sanciones por infracciones a este Código y leyes fiscales especiales. En caso que los interesados se negaren a firmar o recibir los documentos respectivos, se dejará constancia de dicha situación. (Solicitud de embargo preventivo).”

Análisis de la figura en la Provincia de Jujuy.

Como en casos previos, se advierte la amplitud de las potestades en cuanto se refiere al *tipo* de medidas a las que puede recurrirse, no limitándose ya al embargo y a la inhibición general, sino abriendo la posibilidad de adoptar **otras medidas cautelares**.

Siguiendo esta línea, cabe subrayar que no se utiliza la fórmula “**o en su defecto**”, por lo que debe colegirse que no existe orden preestablecido.

El plazo de caducidad es idéntico al previsto por la ley N° 11683, al igual que lo es la suspensión del término corrido de caducidad, el que abarca desde la interposición del recurso hasta 30 días hábiles judiciales posteriores a la resolución definitiva.

En lo que redundaba en el aspecto crítico que sostengo, se verifica que comparte también con las demás jurisdicciones esta pretendida *obligación* dirigida a un magistrado de la constitución, no solo de decretarlo como surge de la lectura pura del texto, sino también de hacerlo en un plazo perentorio de 24 horas. Obligación que, dicho sea de paso, no conlleva una sanción consecuente salvo que se piense en una causal de mal desempeño para un eventual *jury* de enjuiciamiento, posición que adelanto no comparto en absoluto.

Incorpora como novedad –en confornte con las jurisdicciones analizadas hasta aquí- una serie de pautas que pretenden obrar como valladares para la solicitud y por lógica fincar el pedido en situaciones fácticas o pretendidamente tasadas (Vgr.

cuando el crédito fiscal pueda resultar incobrable, por ausencia, ocultación, enajenación de bienes o cualquier otra actividad tendiente a la insolvencia por parte de los sujetos obligados).

Sin embargo la pretendida objetivización de los extremos requeridos es falaz dado que a poco que se transite el terreno de la pretendida morigeración de efectos, por imposición de las causas que motivarían el pedido, se advierte que se refiere a potenciales (pueda resultar incobrable), ausencia, ocultación y una serie de adjetivaciones que, no solo resultan términos jurídicos vagos, sino que requieren de una actividad probatoria determinada que socava la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora que se erigen como estandartes para analizar previo a la evaluación de la concesión.

Párrafo aparte merece el uso de la fórmula que habilita como causal “***cualquier otra actividad tendiente a la insolvencia por parte de los sujetos obligados***” puesto que la redacción utilizada para justificar la solicitud, roza bastante con la tipicidad contemplada en la Ley Penal Tributaria, más específicamente en el artículo que pena la insolvencia fiscal fraudulenta.⁸²

Con relación al último párrafo, estimo que por una poco feliz técnica legislativa, no solo parece fuera de lugar sino que no logro evidenciar en qué medida la

⁸² Ley N° 24769, Publicada en el Boletín Oficial del 15 de enero de 1997. Artículo N° 10 (artículo según ley N° 26735 sancionada el 22/12/2011 y promulgada el 27/12/2011): “*Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.*”

recolección de elementos probatorios por la vía normada alteraría el procedimiento o el plexo probatorio. Tampoco queda claro de la lectura cuál es la razón por la que este párrafo está inserto aquí, dado que bien podría aplicarse de manera amplia a todo proceso contencioso.

En definitiva -desde mi óptica- solo aporta confusión, es redundante y prevé una formalidad no contemplada al inscribir una medida de esta naturaleza.

Sin embargo, en la faz que reputo positiva, se señala qué posibilidad de sustitución no se acota a la fórmula utilizada la ley N° 11683, sino que prevé la contingencia de sustituir por **garantía personal suficiente**, amén de la **garantía real**.

III.1.6.- Provincia de Misiones.

Reflejo Normativo.

Dispone el artículo N° 15 del Código Fiscal de la Provincia de Misiones⁸³ bajo el título *embargo preventivo* que:

“En cualquier momento podrá la autoridad de aplicación solicitar embargo preventivo por la cantidad que presumiblemente adeudan los contribuyentes o responsables y los jueces deberán decretarlo en el término de veinticuatro (24) horas, bajo la responsabilidad del Fisco.

Para probar la pretensión fiscal se deberá acompañar copia de la vista corrida o de las resoluciones dictadas en las actuaciones administrativas. En virtud de la presunción de legitimidad de los actos administrativos, tales elementos serán

⁸³ Ley XXII – N° 35, (Antes Ley 4366), Suplemento Boletín Oficial N° 13638.

suficientes para la convicción y, por ende, para la acreditación de la verosimilitud del derecho del fisco.

Este embargo podrá ser sustituido por garantía real o personal suficiente, y podrá solicitarse la caducidad si dentro del término de noventa (90) días contados a partir de la traba de la última medida precautoria solicitada la autoridad de aplicación no iniciare el correspondiente juicio de ejecución fiscal. Iniciada la ejecución fiscal no podrá decretarse la caducidad de las medidas.

A los fines de efectivizar el embargo preventivo decretado sobre los bienes muebles contenidos en una caja de seguridad bancaria, el oficial de justicia ad-hoc debe realizar un prolijo inventario no pudiendo recaer la medida sobre bienes inembargables conforme a lo dispuesto por el Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Misiones y debiendo preservarse el derecho a la privacidad, con relación a aquellos otros elementos que pudieren encontrarse guardados en las cajas de seguridad, pero que resultan inconducentes para asegurar el crédito reclamado. El oficial de justicia ad-hoc dejará los bienes embargados en poder del Banco como depositario provisional. En el caso de que lo embargado fuese dinero, deberá depositarlo en una cuenta en el Banco que actúe como agente financiero de la Provincia a nombre de la causa y a la orden del juez competente.

El término fijado para la caducidad del embargo se suspenderá desde la fecha de interposición del recurso administrativo o judicial, y hasta noventa (90) días después de quedar firme la resolución dictada.

En todo cuanto no fuere previsto en este artículo resultará de aplicación las disposiciones contenidas en el Título XI del Libro I del presente Código”.

Análisis de la figura en la Provincia de Misiones.

Un primer abordaje me deposita en un terreno conocido, esto es la utilización del lenguaje imperativo por conducto de la frase “(...) **y los jueces deberán decretarlo (...)**” y un segundo constreñimiento, esta vez temporal “(...) **en el término de veinticuatro (24) horas**”.

La medida cautelar que expresamente prevé el articulado es el *embargo preventivo* y nada dice respecto a otras medidas cautelares posibles, no pudiendo el último párrafo del artículo obrar de forma extensiva hacia otras medidas, puesto que este opera técnicamente de forma supletoria⁸⁴, esto es solamente respecto de lo no previsto por el articulado.

Si bien lo afirmado con antelación surge expresa y taxativamente del texto positivo de la norma, no menos cierto es que ese *embargo preventivo* puede recaer sobre bienes muebles contenidos en cajas de seguridad, solución con la que no coincido, por el contraste con el objeto de fondo que propugno.

Como particularidad la Provincia de Misiones contempla un plazo de caducidad de 90 días contados a partir de la traba de la última medida precautoria solicitada. Idéntico plazo se estipula para los supuestos de suspensión (90 días) posteriores a que quede firme la resolución dictada.

Desde mi punto de vista, la incorporación de la posibilidad –reminiscente de la norma original nacional- que prevé que “**podrá ser sustituido por garantía real o personal suficiente**”, es una buena señal.

⁸⁴ El concepto de *supletoriedad* implica, en primer lugar, que deben aplicarse los parámetros específicamente previstos por el artículo en trato y, solo en caso de que la cuestión sometida a debate no estuviera expresamente contemplada, se podrá recurrir al capítulo al que remite. En la ley N° 11683 se utiliza el mismo recurso en el artículo N° 116, si bien aplicable para otros supuestos distintos al analizado en este trabajo.

En ese mismo camino, advierto aquí la misma intención que, como un resquicio de luz, se verifica en otras jurisdicciones. Me refiero puntualmente a que se reconoce la indelegable necesidad de acreditar –no como verdad apodíctica en atención al estado procesal del pedido- el *fumus bonis iuris* o verosimilitud del derecho.

Considero positiva la incorporación normativa comentada más arriba, pero disiento en la aparente intención de tasar la convicción que trasunta de la lectura del texto y, por tanto, que dicha pretendida tasación normativa se traslade nuevamente a la obligación del magistrado de decretar la cautelar (una vez mas a mi criterio de forma errónea imponiéndole un plazo perentorio de 24 horas.)

Es llamativo el párrafo que supone que “*Iniciada la ejecución fiscal no podrá decretarse la caducidad de las medidas*”, dado que obviamente si se inicia la ejecución fiscal el plazo de caducidad –inherente a la contingencia de una cautelar sobre deuda de carácter presunto- no sería tal. Este plazo se encuentra solamente reservado para la circunstancia en que no se iniciare la ejecución fiscal, operativo en virtud del imperio de la noción de *abandono* voluntario del derecho que motiva cualquier decreto de caducidad.

De igual forma, no coincido con la inclusión retórica que se sigue respecto de aquellos *bienes inembargables que resultan ajenos a la órbita de este embargo*, fundamento que considero a todas luces redundante y que nada aporta al texto o eficacia de la norma.

Idéntico razonamiento debo seguir en lo relativo a la advertencia del debido resguardo a la privacidad, en los supuestos de que existiera una apertura de caja de seguridad.

Más allá de las críticas proferidas, el párrafo específico reivindica mi posición en cuanto a la obligación procesal de acumular esa ejecución fiscal posterior con el

proceso judicial en el que –con antelación- se solicitara la medida cautelar, argumento que, como sostuve, tuvo acogida favorable en la C.N.C.A.F.⁸⁵.

III.1.7.- Provincia de Formosa.

Reflejo Normativo.

En esta oportunidad es el artículo N° 92 del Código Fiscal de la Provincia de Formosa⁸⁶ el que estipula que:

“La Dirección podrá, en cualquier momento, solicitar a la Fiscalía de Estado que se trabe embargo preventivo por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables, y los jueces deberán decretarlo en el término de veinticuatro (24) horas bajo la responsabilidad del Fisco. Este embargo podrá ser sustituido por garantía real o personal suficiente, y caducará si dentro del término de trescientos (300) días hábiles judiciales contados a partir de la traba de cada medida precautoria, en forma independiente, no se iniciare el correspondiente Juicio de Apremio.

Asimismo se podrá requerir cualquiera de las medidas cautelares establecidas por el Código de Procedimiento Civil y Comercial de la provincia de Formosa.”

Análisis de la figura en la Provincia de Formosa.

⁸⁵ Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, *in re* "AFIP-DGI c/NUEVA ZARELUX S.A. s/cautelar autónoma", ya citado.

⁸⁶ Código Fiscal - Ley N° 1589, Modificación Código Fiscal - Ley N° 1618 - . Publicado en el Boletín Oficial N° 10.251 de fecha 18 de Febrero de 2015 (vigencia desde 01/01/2015).

Advierto un reflejo de algunos extremos criticados con antelación, debiendo citarse como ejemplo: a) el sesgo imperativo utilizado en la redacción, b) el plazo perentorio que se le otorga al magistrado quien deberá decretarlo en el término de 24 hs, etc.

En igual sentido criticable, observo que se utiliza la fórmula “(...) **en cualquier momento(...)**” lo que denota el amplio margen de discrecionalidad administrativo-procesal en el que pueden intervenir varias áreas –aun en instancias larvarias de la formación de convicción administrativa que opera sobre la pretensión fiscal-, como también una amplitud llamativa que no solo se limita al embargo preventivo o a la inhibición general de bienes, sino que posibilita la utilización de *cualquiera de las medidas cautelares establecidas por el Código de Procedimiento Civil y Comercial de la Provincia de Formosa*.

También son coincidentes con la norma de confronte, los plazos que se establecen para que opere la caducidad de la medida cautelar decretada -300 días hábiles judiciales-, mas nada dice respecto de la suspensión de plazos por el ejercicio de vías recursivas.

Como particularidad verifico lo intrincado e irracional de la redacción, toda vez que la solicitud de traba de embargo se solicita –según el texto- a la Fiscalía de Estado y a renglón seguido se sostiene que es el juez quien debe decretarlo, asignándole la responsabilidad al fisco requirente. Va de suyo que más allá de la desafortunada redacción, siempre es el juez quien debe evaluar los extremos concesivos de la solicitud y en este caso particular el pedido se hace con la intervención y por intermedio de la Fiscalía de Estado, siendo una vez más redundante la asignación de responsabilidad al requirente.

En lo que se pondera de forma positiva, esta jurisdicción es una de aquellas en las que subsiste la posibilidad de sustitución amplia, me refiero a **la garantía**

personal suficiente, lo que debe sumarse a la posibilidad siempre presente de hacer el ofrecimiento de sustitución por **garantía real suficiente**.

III.1.8.- Provincia de San Juan.

Reflejo Normativo.

En esta oportunidad me hallo frente al texto del artículo N° 83 del Código Tributario de la Provincia de San Juan⁸⁷ que se ubica curiosa –pero acertadamente- dentro del capítulo II que refiere a la “*ejecución fiscal*” y dicta que:

“La Dirección General de Rentas podrá demandar el pago de las obligaciones fiscales o de cualquier otra obligación escrita que proceda de valores adeudados, por medio del procedimiento previsto en el presente capítulo y conforme a las normas procesales que determinan el Procedimiento Monitorio conforme al Libro IV, Título II, Capítulo II del Código de Procedimiento Civil, Comercial y Minería de San Juan.”

Podrá solicitar embargo preventivo por la cantidad que presumiblemente adeudan los contribuyentes o responsables y los jueces deberán decretarlo en el término de 24 horas bajo responsabilidad del Fisco. El embargo caducará si dentro del término de sesenta (60) días la Dirección General de Rentas no iniciara la acción de ejecución ejecutiva”

Análisis de la figura en la Provincia de San Juan.

En primer lugar, como esboqué al introducir el texto del artículo, la ubicación metodológica que hace el legislador es de por sí llamativa y se contrapone, por ejemplo, con el sitio que se le asigna a la figura en otros plexos normativos –e

⁸⁷ Ley N° 3.908 y modificatorias, Texto Actualizado al 15 de Marzo de 2015.

incluso en la ley N° 11683- cuyo tratamiento se verifica en capítulos distintos al de la ejecución fiscal.⁸⁸

La decisión de por sí me parece acertada, puesto que no solo corresponde una eventual acumulación de la posible y probable ejecución fiscal que se inicie una vez líquida y exigible la obligación que la motiva, sino que la medida encontrará un sustento procesal y normativo en el nuevo juicio, compartiendo (como se refleja del espíritu de la normativa interna federal) el mismo letrado actuante.

A nivel nacional, y zanjada la cuestión de competencia en cuanto a leyes específicas, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal –como se explicó- ha tenido la oportunidad de expedirse a su respecto⁸⁹ en una declinatoria de competencia, siendo la decisión resultante concordante con el texto que prevé incluir ambas herramientas bajo el amparo del mismo título normativo.

Más allá de estas particularidades, me interesa para la investigación propuesta, el análisis del segundo párrafo del artículo N° 83.

En ese sentido el escueto texto, coincide con las demás jurisdicciones en: a) la utilización del lenguaje imperativo para con el juez, b) el establecimiento de un término de 24 horas en las que debe decretar la cautelar, etc.

⁸⁸ Como ejemplo advierto que la ley N° 11683 trata dentro del capítulo XI el “*Juicio de Ejecución Fiscal*” mientras que el tema del Certificado de Deuda Presunta y las medidas derivadas se encuentra tratado en el capítulo XII destinado a “*Disposiciones Varias*”.

⁸⁹ CNCAF, Sala III, *in re* “AFIP-DGI c/NUEVA ZARELUX S.A. s/cautelar autónoma”, ya citado.

En otro orden de cosas, el plazo de caducidad que establece en 60 días parece bastante escueto, como también aparenta serlo la posibilidad de solicitar solo a un tipo de cautelar, el *embargo preventivo*.

Sin embargo, y como elemento negativo, nada dice el Código Tributario de la Provincia de San Juan respecto de la posibilidad de ofrecer garantías para posibilitar la sustitución de la medida cautelar de *embargo* trabada.

III.1.9.- Provincia de San Luis.

Reflejo Normativo.

En este caso es el Código Tributario de la Provincia de San Luis⁹⁰ el que en su artículo N° 18 establece las facultades de la Dirección Provincial de Rentas contemplando que:

“Para el cumplimiento de sus funciones la Dirección Provincial tiene las siguientes facultades:

(...) Inc. 9) Solicitar embargo preventivo por la cantidad que cierta o presumiblemente adeudan los contribuyentes o responsables y los jueces deberán decretarlo en el término de VEINTICUATRO (24) horas;...”

Análisis de la figura en la Provincia de San Luis.

Como puede advertirse, lo escueto del texto contenido en el inciso estudiado impide un análisis en profundidad de los diferentes extremos que prevé el legislador en este tipo de situaciones.

⁹⁰ Ley N° VI-0490-2005, y sus modificatorias vigentes.

Con independencia de esta mezquindad semántica, se logran vislumbrar algunos elementos que fueron criticados anteriormente, como el *deber* que pretende imponer el legislador y el plazo perentorio de 24 hs incorporado en la norma.

A su vez, en materia de potestad de elección del menú de medidas cautelares, observo que no existe tal, toda vez que la norma acota la utilización de medidas cautelares alternativas, limitándolo solo al *embargo preventivo*.

La norma no hace referencia, llamativamente, ni en relación a la sustitución o eventualmente el tipo de garantía a ofrecer para que ella prospere, ni a plazos de caducidad de la medida una vez trabada, ni a supuestos de suspensión del plazo por pendencies recursivas. En resumen una norma escueta y mal ubicada que no deja espacio sino para su crítica.

III.1.10.- Provincia de La Pampa.

Reflejo Normativo.

En este caso, la figura se encuentra contenida en el Código Fiscal de la Provincia de La Pampa⁹¹, puntualmente en su artículo N° 12 se contempla bajo el título “*medidas cautelares*” que:

“En cualquier momento podrá la Dirección General solicitar embargo preventivo, intervención de caja o cualquier otra medida cautelar por el importe que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables, y los jueces deberán decretarlas sin dilación, bajo la responsabilidad del Fisco.”

⁹¹ Texto Ordenado 2015 - Decreto N° 141/15. Boletín Oficial N° 3149 del 17 de Abril de 2015.

El embargo, intervención de caja o cualquier otra medida cautelar concedida podrán ser sustituidas por garantía real o personal suficiente, y caducarán si dentro del plazo de ciento veinte (120) días la Dirección no iniciara el correspondiente juicio de ejecución fiscal.

El término fijado para la caducidad de las mencionadas medidas cautelares se suspenderá en los casos de interposición de recurso administrativo, desde la fecha de presentación del mismo y hasta treinta (30) días después de quedar firme la resolución o sentencia definitiva.”

Análisis de la figura en la Provincia de La Pampa.

Nuevamente –y ya tornándose una constante- se advierte la intervención de los factores que suscitan mi crítica, a) el lenguaje imperativo hacia el juez, b) la posibilidad de solicitar y que se decrete la medida cautelar en *cualquier momento*, c) la fórmula redundante *bajo la responsabilidad del fisco*, etc.

En lo que hace al tratamiento semántico de la instrumentación de la herramienta, la provincia de La Pampa es innovadora y, si bien sostiene el tono imperativo para con el magistrado, no le establece un plazo específico. En su lugar sustituye este hito con una fórmula mucho más amplia que las que obran en las demás legislaciones provinciales, me refiero a: “**deberán decretarlas sin dilación**”, convirtiéndolo en un infructuoso intento por morigerar la impertinencia de la redacción.

En este caso la opción de adoptar medidas cautelares en esta jurisdicción no se agota en el *embargo preventivo*, sino que abarca de forma genérica **cualquier otra cautelar** y de manera específica la **intervención de caja**.

El término de caducidad de las cautelares efectivizadas registra una minoración de plazo bastante evidente (120 días), obrando, a renglón seguido, un plazo

suspensivo que va desde “(...) **la fecha de presentación del mismo y hasta treinta (30) días después de quedar firme la resolución o sentencia definitiva.**”

Una vez más, se advierte el rastro de la legislación de base nacional, previo a la modificación que señalé oportunamente, en tanto subsiste -como dato que personalmente reputo positivo- la posibilidad de solicitar la sustitución de la medida, valiéndose de una **garantía real o personal suficiente**.

III.1.11.- Provincia de Córdoba.

Reflejo Normativo.

Respecto de esta jurisdicción, el Código Tributario de la Provincia de Córdoba⁹² prevé en su artículo N° 160 que:

“La Dirección podrá, en cualquier momento, solicitar embargo preventivo por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables y los jueces deberán decretarlo en el término de veinticuatro (24) horas bajo la responsabilidad del Fisco. Este embargo podrá ser sustituido por garantía real o personal suficiente, y caducará si dentro del término de trescientos (300) días hábiles judiciales contados a partir de la traba de cada medida precautoria, en forma independiente, la Dirección no iniciare el correspondiente Juicio Ejecutivo.

El término fijado para la caducidad de embargo se suspenderá en los casos de recursos deducidos ante la Dirección, desde la fecha de interposición del recurso y hasta treinta (30) días después de quedar firme la Resolución.

⁹² Código Tributario de la Provincia de Córdoba Ley N° 6006 (Texto Ordenado 2015). Decreto N° 400 publicado en el Boletín Oficial del 14 de Mayo de 2015 y Decreto Reglamentario N° 1205/15.

En las intervenciones de caja, cuando el monto de la medida dispuesta no supere el límite que fije la Ley Impositiva Anual, la designación del interventor será efectuada a propuesta de la Dirección. Cuando se trate del Proceso de Ejecución Administrativa con Control Judicial, el interventor será designado, en todos los casos, a propuesta de la Dirección.”

Análisis de la figura en la Provincia de Córdoba.

Previo a adentrarme en el desglose de los particularismos del articulado en sí mismo, es importante destacar una diferencia sustantiva en lo que a procedimiento general se refiere.

El *sistema* que prevé la Provincia de Córdoba contempla una instancia de *ejecución administrativa con control judicial* similar al sistema que se utiliza en Estados Unidos de Norte América.

Aclarado este punto, e iniciando el desglose del contenido del artículo, debo coincidir con la doctrina⁹³ en que: “(...) *la ubicación de la norma es equivocada, atento a no estar referida a la medida cautelar solicitada en el marco de ejecución*”

Ahondando en el análisis, observo que en materia específica de lo que hace a esta investigación, el artículo tiene varias aristas concordantes con la norma nacional.

Se verifica entonces en este caso que el lenguaje imperativo subsiste, que la solicitud de medida cautelar se puede solicitar *en cualquier momento* y que, en

⁹³ Villegas Ninci, Héctor, *Derecho Tributario en la Provincia de Córdoba*, Editorial La Ley, 2013, ISBN 978-987-03-2468-3, página 871.

general, los plazos que introduce son concordantes con los previstos en la ley N° 11683 (T.O en 1998 sus modificaciones y complementarias).

Respecto del comentario precedente que hace a las concordancias normativas, me refiero específicamente a los plazos de caducidad de 300 días hábiles judiciales, al plazo de 24hs. que pretende imponerse normativamente al magistrado para que decrete las cautelares solicitadas, y los plazos de suspensión que se extienden hasta 30 días **después de quedar firme la Resolución** en los casos de que obren recursos deducidos contra la *dirección*.

Como cuestiones que se alejan de la hegemonía de la norma nacional, advierto dos particularidades: *a)* en primer lugar que *solo* refiere a *embargo preventivo* como la cautelar que tiene habilitada la dirección a solicitar, lo que excluye tanto las previstas en los códigos adjetivos como la inhibición general de bienes que contempla de forma expresa su análoga a nivel nacional; *b)* en segundo lugar –y siendo esto algo que considero positivo- se habilita la sustitución por **garantía real o personal suficiente**.

Por último -y no por ello menos importante-, retomando la diferencia sustantiva de procedimiento, es la propia ley la que efectúa un distingo.

Limita, en los supuestos de intervenciones de caja, la forma en la que el interventor se *propone* o se *designa*. La *propuesta* opera en tanto “(...) *el monto de la medida dispuesta no supere el límite que fije la Ley Impositiva Anual (...)*”; en cambio cuando se trate de un *Proceso de Ejecución Administrativa con Control Judicial* “(...) *el interventor será designado, en todos los casos, a propuesta de la Dirección*”

Va de suyo que este *Proceso de Ejecución Administrativa con Control Judicial* daría para una tesis doctoral en sí mismo, pero que escapa al objeto determinado oportunamente en el plan de tesis aprobado.

III.1.12.- Provincia de Santa Fe.

Reflejo Normativo.

En esta oportunidad la previsión se halla en el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe⁹⁴, el que en su artículo N° 76 prevé que:

“Podrá la Administración Provincial de Impuestos solicitar, en cualquier momento al juez competente, medida de aseguramiento de bienes, la que podrá consistir en embargo preventivo o, en su defecto, inhibición general de bienes, por la cantidad que presumiblemente adeudaren los contribuyentes o responsables o quienes pudieran resultar deudores solidarios.

Cuando se solicitare y ordenare embargo sobre cuentas que el contribuyente o responsable posea en entidades bancarias y/o financieras, podrá alcanzar hasta el treinta por ciento (30%) de las sumas acreditadas o acreditarse en las cuentas bancarias. La Administración, a pedido del contribuyente, tramitará la liberación inmediata de los fondos embargados que excedan el monto de la deuda reclamada.

Este embargo podrá ser sustituido por garantía real o caución suficiente, y caducará si dentro de los ciento ochenta (180) días hábiles judiciales de trabada cada medida precautoria, la Administración Provincial de Impuestos no iniciare el correspondiente juicio de ejecución fiscal.

⁹⁴ Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe – Ley N° 3456 (t.o. Decreto N° 4481/14).

El término fijado para la caducidad de estas medidas se suspenderá durante todo el término de sustanciación de los recursos, incluido el recurso contencioso administrativo, que pudieren interponer los contribuyentes responsables o cautelados, y hasta treinta (30) días posteriores de quedar firmes y ejecutoriadas las resoluciones recurridas.

A los fines de solicitar las medidas de aseguramiento de bienes detalladas en el primer párrafo del presente artículo, la Administración podrá considerar los antecedentes y la conducta fiscal de los contribuyentes o responsables.”

Análisis de la figura en la Provincia de Santa Fe.

Resulta interesante identificar que el artículo en trato se encuentra sistematizado e incluido en el título II del Código Fiscal, que se refiere a *verificaciones y fiscalizaciones* y cuyo subtítulo resulta aclaratorio en tanto determina los *Medios para asegurar la verificación*.

En ese sentido, estimo que la ubicación declamada es, a todas luces errónea, puesto que las medidas de aseguramiento de bienes –salvo que sobre aquellos recaiga algún tipo de constatación física para evaluar su incidencia sobre la base imponible -lo que no parece ser el caso- en nada tienen que ver con el *aseguramiento de la verificación*.

Nótese que deliberadamente el legislador provincial resolvió excluir la herramienta de la órbita del artículo N° 22 del Código Fiscal, que establece las facultades del Administrador Provincial –como lo hacen otras legislaciones *sub-nacionales*-. Sin embargo, optó por incorporarlo en un capítulo específico, que no se compadece con el objeto sobre el que debería apoyarse esta medida.

Dicho esto, el análisis puntual del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe obliga a señalar las coincidencias con una norma espejo a nivel nacional.

En ese sentido, la réplica se confirma en cuanto al menú de cautelares al servicio de la *Administración Provincial*, esto es *embargo preventivo o, en su defecto, inhibición general de bienes*, replicándose con la fórmula **“o en su defecto”** el *establecimiento de un orden prelativo*. De igual forma, la posibilidad de solicitarlo **“en cualquier momento”**.

En lo que se refiere al aspecto procesal, comprensivo de los plazos de caducidad y las eventuales suspensiones, los plazos que contempla la norma son de 180 días para la caducidad y de 30 días posteriores de quedar firmes y ejecutoriadas las resoluciones recurridas en los supuestos de suspensión por interposición de recursos, manteniendo una coherencia relativa con las legislaciones locales analizadas previamente.

Asimismo, y toda vez que los embargos pueden recaer sobre cuentas a cobrar, dada la redacción abierta del articulado y –seguramente- sobre la base de las experiencias colectadas por la provincia con antelación, se incorpora un párrafo que pretende morigerar el impacto, esto es: *podrá alcanzar hasta el treinta por ciento (30%) de las sumas acreditadas o acreditarse en las cuentas bancarias*, estableciéndose un mecanismo de *liberación inmediata* de aquellas sumas retenidas que superen ese porcentaje. A mi humilde criterio esto no solo es un grosero error sino que va contra el objeto de base que tuvo en miras el legislador al conceder la facultad que se encuentra bajo estudio.

Por último, el *pretendidamente innovador* párrafo final, diluye todo intento medianamente objetivizador del mecanismo, en tanto el argumento propuesto *“podrá considerar los antecedentes y la conducta fiscal de los contribuyentes o responsables”*, al establecerse de manera *facultativa*, no solo es redundante sino que diluye el atisbo de objetividad mínima que pretende imponer.

Como condición que considero al menos promisorio, se ha mantenido la posibilidad de sustituir la cautelar por **garantía real o caución suficiente**. Sin perjuicio de esta nota, debo indefectiblemente subrayar que **caución suficiente** no es lo mismo que **garantía personal suficiente**, como marcaba la norma nacional en sus albores.

III.1.13.- Provincia de Chaco.

Reflejo Normativo.

En este caso la previsión se encuentra distribuida en dos escuetos artículos, que descansan bajo el título “*embargo preventivo*” y se ubican en el Código Tributario Provincial⁹⁵ -título undécimo, disposiciones varias- específicamente en los artículos N° 99 y N° 100 que establecen:

“Artículo 99º: En cualquier momento podrá el Fisco solicitar embargo preventivo por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables, y los jueces deberán decretarlo en el término de veinticuatro (24) horas bajo la responsabilidad del Fisco.”

“Artículo 100º: El embargo mencionado en el artículo anterior podrá ser sustituido por garantía real o personal suficiente y caducará si dentro del término de ciento veinte (120) días no se iniciara el correspondiente juicio de apremio.”

Análisis de la figura en la Provincia de Chaco.

Un primer acercamiento me indica que el legislador limitó taxativamente –desde la elección del título que engloba los artículos- el *tipo* de cautelar, limitándolo únicamente al **embargo preventivo**, excluyéndose consecuentemente las

⁹⁵ Código Tributario Provincial – Decreto Ley N° 2444/62.

medidas innominadas, y todo la minuta de medidas cautelares contempladas en los códigos adjetivos.

Aun en un exiguo plexo normativo, advierto el homenaje a la norma nacional, en tanto se replican las fórmulas ya criticadas, que implican la utilización del lenguaje impositivo con la incorporación de la frase “(...) **deberá decretarlo**” y, el exiguo plazo de 24hs “concedido” a la judicatura.

A riesgo de repetirme solo diré lo que pretendo reafirmar en las conclusiones de este capítulo, y es mi férrea oposición a esta técnica de legislación.

El plazo de caducidad de los embargos trabados se establece en 120 días en tanto no se iniciare el juicio de apremio.

Por último, y al igual que en casos análogos, pondero la posibilidad de que subsista la fórmula amplia en materia de *sustitución de cautelares* que contempla la posibilidad teniendo en consideración la **garantía real o personal suficiente**.

III.1.14.- Provincia de Tucumán.

Reflejo Normativo.

En el caso de la Provincia de Tucumán, el artículo N° 9 Inc. 4) del Código Tributario Provincial⁹⁶ establece entre las facultades de la Administración Tributaria que:

⁹⁶ Código Tributario Provincial, ley N° 5121 y sus modificatorias, Texto consolidado por Ley N° 8240 (BO 9/2/2010).

“Art. 9º: Para el ejercicio de sus funciones, la Autoridad de Aplicación tendrá –sin perjuicio de otras establecidas en este Código o leyes especiales- las siguientes facultades:

(...)Deducir, una vez determinada y confeccionada el acta de deuda a la que se refiere el artículo 98, demanda de embargo preventivo o de cualquier otra medida cautelar –incluida la inhibición general de bienes preventiva contra los contribuyentes y/o responsables o quienes puedan resultar deudores solidarios, en los términos dispuestos por el Capítulo II del Título V del Libro I del Código Procesal en lo Civil y Comercial de Tucumán. A los fines de esta Ley, se establece en sesenta (60) días el plazo de caducidad previsto en el Artículo 228 del citado Código.”.

Análisis de la figura en la Provincia de Tucumán.

Dada la lacónica redacción que enfrente con el Código Tributario de la Provincia de Tucumán -artículo encaramado dentro del esquema de facultades de la autoridad de aplicación- existen dos remisiones que merecen considerarse:

a) En primer lugar cuando analiza la posibilidad de recurrir al mecanismo *sub examine*, se supedita esta admisión a que exista un *acta de deuda*. Este documento debe previamente contener la determinación y por consiguiente encontrarse confeccionado, puesto que así lo exige el artículo remitido N° 98 del Código Tributario Provincial⁹⁷.

⁹⁷ *“Art. 98: Practicada la determinación de oficio de la obligación tributaria mediante la correspondiente acta de deuda confeccionada por la Autoridad de Aplicación, el contribuyente o responsable tendrá derecho a impugnar o manifestar su disconformidad, total o parcial, respecto de aquella, mediante escrito fundado, dentro de los quince (15) días desde su notificación. En la misma oportunidad deberá acompañarse toda la prueba documental que estuviera en poder del impugnante y ofrecer la prueba restante de la que intente valerse. La notificación*

Así y solo así habilita el legislador tucumano a *demandar* (SIC) el decreto de medidas cautelares por esta vía.

Esto merece, a su vez, otras dos observaciones: a) no puede solicitarse cautelar en la etapa de fiscalización⁹⁸, puesto que esta instancia larvaria impediría contar con la condición de procedibilidad que establece el artículo N° 98 y, b) las medidas son amplias y pueden consistir en ***embargo preventivo o de cualquier otra medida cautelar*** (incluidas las inhibiciones generales de bienes), aplicables tanto a *contribuyentes y/o responsables o quienes puedan resultar deudores solidarios*

b) En segundo y último lugar, el plazo de caducidad se establece aquí en 60 días, por imperio de la segunda remisión normativa, en este caso al artículo 228 del Código Procesal en lo Civil y Comercial de Tucumán⁹⁹, en una redacción que merece la pena ser leída por lo incongruente.

de la determinación practicada importará intimación administrativa de pago de la obligación tributaria."

⁹⁸ Esta postura, como se expondrá en el apartado de jurisprudencia, es contraria limitante de la letra de la ley, pero es la posición cuasi-unánime de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal.

⁹⁹ Código Procesal en lo Civil y Comercial de Tucumán (LEY N° 6176) "Art. N° 228.- CADUCIDAD. Las medidas cumplidas antes de la demanda quedarán sin efecto automáticamente si no se promueve la acción dentro de los quince (15) días de su cumplimiento, que conste en autos, o desde que el peticionante tuvo conocimiento; serán a cargo de éste las costas y daños y perjuicios y no podrá solicitarlas nuevamente. Cuando se tratara de créditos no exigibles, el plazo comenzará a correr desde el momento en que el peticionante puede hacer valer su derecho."

III.1.15.- Provincia de Santa Cruz.

Reflejo Normativo.

En este caso el Código Fiscal¹⁰⁰, en su artículo N° 10 Inc. k) lo ubica en cabeza de la Secretaría de Ingresos Públicos dotándolo de un catálogo de funciones específicas entre las que detalla:

“Art. 10 - Las funciones referentes a la recaudación, fiscalización, determinación, devolución y cobro judicial de los impuestos, tasas y contribuciones establecidas por este Código y las normas fiscales especiales, que las reemplacen o modifiquen en el futuro, corresponderá a la Secretaría de Ingresos Públicos, que se denominará en este Código simplemente como la Secretaría.

En particular, la Secretaría tendrá a su cargo las siguientes funciones:

(...) k). Solicitar órdenes de allanamiento, embargo preventivo o cualquier otra medida cautelar en resguardo del crédito fiscal, por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables, así como su levantamiento, las que deberán ser libradas por la autoridad judicial competente, bajo responsabilidad de la peticionante, dentro de las veinticuatro (24) horas, habilitando días y horas si fuera solicitado. Las mismas deberán ser tendientes a asegurar la determinación de la obligación fiscal y la documentación o bienes;(…)”.

Análisis de la figura en la Provincia de Santa Cruz.

¹⁰⁰ Código Fiscal de la Provincia de Santa Cruz, Ley N° 3251 (Texto vigente).

Dentro de las de loables funciones que asigna el legislador a la Secretaría de Ingresos Públicos, advierto unas *no tan razonables* prerrogativas para hacer efectivos sus objetivos.

Así, en el mismo Código Fiscal no solo se contempla la posibilidad de solicitar ***embargo preventivo o cualquier otra medida cautelar***, sino que también puede solicitar órdenes de allanamiento.¹⁰¹

Cabe tener presente que este amplísimo catalogo de *facultades* se concede por ley y no debe soslayarse que recaen sobre deuda presunta. Dicho de otra forma, no solamente en supuestos en que existiere una deuda de carácter presunto se pueden afectar derechos de propiedad o de uso y goce de la cosa objeto de cautela, sino que la provincia de Santa Cruz habilita a pedir –en resguardo del crédito fiscal como declama- una orden de allanamiento.

Si bien el tema de la permisividad de allanamientos no es parte sustantiva de la presente, la incorporación de esta facultad en el breve el texto en análisis, merece –a mi criterio-al menos un comentario por su potencialidad.

Tres cuestiones deben ponderarse al momento de encarar esta pretendida facultad: **a)** la garantía contenida en el artículo N° 18 de la Constitución Nacional

¹⁰¹ Si bien excede el marco predeterminado de este trabajo, estimo prudente señalar que no hablamos de los allanamientos fundados en la existencia de un delito subyacente, sino aquellos que aseguran –como facultad- las funciones referentes a la recaudación, fiscalización, determinación, devolución y cobro judicial de los impuestos, tasas y contribuciones establecidas por el Código y las normas fiscales especiales, es decir similar a las facultades contempladas por los artículos N° 35 y siguientes de la ley N° 11683.

respecto de la inviolabilidad del domicilio¹⁰², **b)** la posibilidad de que esta garantía ceda ante la existencia de un delito y ante una orden de un juez, cuyo anclaje adjetivo se cita¹⁰³ aclarando que existe un reflejo procesal similar en cada jurisdicción provincial y, **c)** que si bien la ley N° 11683 (y sus reflejos provinciales encarados como códigos fiscales o códigos de procedimiento tributarios) contemplan la facultad de solicitar *orden de allanamiento*¹⁰⁴ lo hacen bajo un

¹⁰² Constitución Nacional, “*Artículo N° 18.- Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación. Quedan abolidos para siempre la pena de muerte por causas políticas, toda especie de tormento y los azotes. Las cárceles de la Nación serán sanas y limpias, para seguridad y no para castigo de los reos detenidos en ellas, y toda medida que a pretexto de precaución conduzca a mortificarlos más allá de lo que aquélla exija, hará responsable al juez que la autorice.*”

¹⁰³ Código Procesal Penal de la Nación, Capítulo II, Registro Domiciliario y Allanamiento de Morada, Artículos N° 224 y siguientes.

¹⁰⁴ Ver en este sentido que la facultad prevista en el artículo N° 35 inc. e) está inserta dentro del capítulo V de “*Verificación y Fiscalización*” y dispone: “*Artículo N° 35 — La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la ADMINISTRACION*

criterio enteramente diferente¹⁰⁵ del que enarbola esta norma, a la que en definitiva reputo abiertamente extensiva en torno a las facultades que concede y a los derechos del *estatuto del contribuyente* que potencialmente podría vulnerar.

Retomando camino del análisis de la pieza normativa, advierto –una vez más- la existencia de un plazo perentorio de 24 hs. y, como novedad, resalto el hecho de que no se sabe con seguridad si este plazo opera para la traba de las medidas cautelares, o acaso es extensiva a los levantamientos -en caso de que cesen de las causales que las motivan-, o quizás a ambas.

Resulta interesante la inclusión de la fórmula “**Las mismas deberán ser tendientes a asegurar la determinación de la obligación fiscal y la documentación o bienes**”.

FEDERAL podrá: (...) e) Recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro (24) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación.”

¹⁰⁵ El criterio sobre el que descansa la facultad del artículo N° 35 inc. e) de la ley N° 11683 es aquel que supone que la orden de allanamiento tiende a la verificación y fiscalización de la materia imponible, mas no al allanamiento como medida protectora de un crédito fiscal. Esta situación conlleva que deduzca que la facultad obra en sí misma más como un factor de presión o coacción que el objeto para el cual un allanamiento es delineado desde la dogmática.

Si bien a simple vista aparece como redundante, el procedimiento introducido por el legislador denota que la primer parte que pretende “**asegurar la determinación de la obligación fiscal y la documentación**” se encuentra dirigida a la facultad de solicitar órdenes de allanamiento; mientras que solo la ultima, es decir el “**aseguramiento de bienes**”, tiene una incidencia directa en el tema objeto de estudio.

III.1.16.- Provincia de Chubut.

Reflejo Normativo.

En este caso la previsión normativa se encuentra contemplada en el Anexo “A” del Código Fiscal de la Provincia de Chubut¹⁰⁶ que detalla, dentro de las facultades inherentes a la Dirección General de Rentas en su Artículo N° 10, los poderes de *La Dirección*, en ese sentido dispone que:

“Para el cumplimiento de sus funciones, La Dirección podrá:

(...)Inc. 9) Solicitar órdenes de allanamiento o cualquier medida cautelar, las que deberán ser libradas por la autoridad judicial competente, bajo responsabilidad de la peticionante, dentro de las veinticuatro (24) horas, habilitando días y horas si fuera solicitado. Las mismas deberán ser tendientes a asegurar la determinación de la obligación fiscal y la documentación o bienes.”

Análisis de la figura en la Provincia de Chubut.

¹⁰⁶ Código Fiscal de la Provincia de Chubut, Ley XXIV - N° 38, Anexo A , (Antes Ley N° 5450), y las sucesivas modificaciones: Ley XXIV N° 65, Ley XXIV N° 61, Ley XXIV N° 56, y Decreto N° 637/06.

Con nimias diferencias de denominación (Dirección General de Rentas por Secretaría de Ingresos Públicos), el texto normativo es idéntico al analizado precedentemente, por lo que su estudio, los aspectos críticos y las cuestiones con las que coincido, deben replicarse en función de economía procesal y concordancia.

III.1.17.- Provincia del Neuquén.

Reflejo Normativo.

El legislador provincial optó por ubicar la herramienta dentro de las *facultades de reglamentación* del Director Provincial de Rentas.

En este caso por conducto del artículo N° 14 Inc. f) del Código Fiscal de la Provincia del Neuquén¹⁰⁷ se incluyó el siguiente texto:

“Artículo 14 El director provincial está facultado para impartir normas generales obligatorias para los contribuyentes, responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la Dirección Provincial para reglamentar la situación de aquéllos frente a la Administración. Dichas normas regirán mientras no sean modificadas por el propio director provincial o por el Ministerio de Hacienda y Obras Públicas.

En especial, podrá dictar normas obligatorias con relación a los siguientes puntos:

(...) f) Solicitar al juez competente, a través de la Fiscalía de Estado, la adopción de cualquiera de las medidas cautelares previstas en el Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia que se estime adecuada para las siguientes situaciones:

¹⁰⁷ Código Fiscal de la Provincia del Neuquén, ley N° 2680 con las modificaciones a enero 2013.

1) *Para el resguardo del crédito fiscal que adeuden los contribuyentes o responsables.*

2) *Para la conservación de la documentación u otro elemento de prueba relevante para la determinación de la materia imponible, con el objeto de impedir su desaparición, destrucción o alteración.*

La efectivización de las medidas que se ordenen podrá ser llevada a cabo por oficiales de Justicia ad-hoc que proponga la Dirección Provincial por intermedio de la Fiscalía de Estado, los cuales actuarán con las facultades y responsabilidades de los titulares.

La caducidad de las medidas cautelares, consistentes en la traba de embargo preventivo o en la anotación de inhibiciones generales de bienes, se producirá si la Provincia no iniciase el juicio de apremio transcurridos sesenta (60) días hábiles judiciales contados de la siguiente forma:

1) *Desde la notificación al contribuyente del rechazo de los recursos interpuestos contra la determinación de oficio o la liquidación administrativa -sea el recurso de reconsideración ante el director provincial, sea el recurso de apelación ante el Poder Ejecutivo-.*

2) *Desde que la deuda hubiese sido consentida por el contribuyente, al no interponer recursos contra su determinación o liquidación administrativa dentro de los plazos establecidos.”.*

Análisis de la figura en la Provincia del Neuquén.

El texto a estudio, a mi criterio por demás profuso y con la pretensión de abarcar todos y cada uno de los puntos que contempla el quehacer profesional en este ámbito, debe ser segregado para poder analizarlo en profundidad.

Advierto por ejemplo, que en el afán descrito, conviven dentro de un mismo inciso facultades tan diversas como las que son objeto de esta investigación – tendientes al resguardo del crédito fiscal- con aquellas asegurativas de la documentación necesaria para la determinación de la materia imponible.

En este sentido, soy crítico de la técnica legislativa elegida, toda vez las distintas aristas abordadas no son homogéneas y, claramente, responden a objetivos enteramente diferentes, debiendo haberse previsto en párrafos o incisos separados.

Como lo sostuve con antelación al analizar los reflejos en otras jurisdicciones, esta segunda batería de medidas –me refiero al allanamiento y secuestro de documentación tendiente a la determinación de la materia imponible- si bien no son objeto de análisis en esta investigación, aportan datos relevantes que ayudan a desentrañar la intención del legislador, sea tanto por la adyacencia de las facultades como por la declamación de los objetivos.

En la norma nacional, tanto la previsión como su ubicación son correctas, cuanto lo es el debido respeto metodológico imperante. El reflejo normativo es claro y está contenido en el artículo N° 35 Inc. e) de la ley N° 11683.

Allí, el legislador nacional habilita la posibilidad de solicitar *orden de allanamiento* para estos supuestos, dejando inmersa la facultad dentro del esquema de “**facultades de verificación y fiscalización**”.

Es claro entonces que la solución de la norma nacional es diametralmente opuesta a la analizada en este caso donde, como criticamos, todo se aglutina y confunde, generando en consecuencia la pérdida de sustento jurídico.

En el aspecto formal-adjetivo, se advierte que la norma conmina al operador a que inste la intervención de la Fiscalía de Estado. En el mismo plano, no se observa limitación normativa al *tipo* de medida cautelar que puede ser solicitada – **siempre que se encuentren previstas en el Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia**-, lo que es lógico en atención al objeto amplísimo previamente destacado.

En lo que respecta al tratamiento de los plazos, al turno de establecer el plazo de caducidad, en este caso en *60 días hábiles judiciales* y de acuerdo a las particularidades ínsitas en cada caso para el comienzo del cómputo, solo lo relaciona a dos de las posibles medidas cautelares –**embargo preventivo o inhibición general de bienes**- dejando huérfano de plazo expreso a las restantes medidas que pudiere contemplar el Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia.

Una vez más, debo señalar como dato positivo, que no se utilizan fórmulas imperativas dirigidas al magistrado, lo que estimo es un acierto.

III.1.18.- Provincia de Entre Ríos.

Reflejo Normativo.

En este caso el artículo N°126 del Código Fiscal de la Provincia de Entre Ríos¹⁰⁸ establece que:

¹⁰⁸ Código Fiscal de la Provincia de Entre Ríos, texto ordenado en 2014. Decreto N° 2554/14 M.E.H.F.

“ARTICULO 126º.- La Administradora podrá solicitar judicialmente embargo preventivo por las sumas que presumiblemente adeuden los sujetos pasivos. Para solicitar la medida será título suficiente la certificación de deuda presunta que expida la Administradora, en la que constarán las bases en que se funda la estimación.

Los jueces deberán decretarlo en el término de cuarenta y ocho (48) horas bajo la responsabilidad del Fisco y caducará si dentro del término de ciento (120) veinte días no se iniciare el correspondiente juicio de apremio. El término fijado para la caducidad del embargo se suspenderá desde la fecha de interposición del recurso de reconsideración contra la determinación y hasta diez (10) días de quedar firme la resolución definitiva.

El embargo previsto en este artículo podrá ser sustituido por garantía real o personal suficiente.”

Análisis de la figura en la Provincia de Entre Ríos.

Su ubicación normativa dentro del Código Fiscal me resultó interesante, dado que integra el Título X que se refiere el *apremio fiscal*.

Como señalé con antelación, estimo prudente su incorporación en este apéndice y bajo este título, toda vez que dadas las particularidades procesales en que se desarrolla contextualmente la herramienta, es allí donde a mi criterio debería residir.

Ahora bien, esto no implica que, en atención a los particularismos que denota, no deba tener previsiones específicas y soluciones de igual calibre *so pena* de confundir esta herramienta extraordinaria con una ordinaria -como puede ser una medida cautelar que recaiga sobre deudas líquidas y exigibles-.

Desde el aspecto meramente formal, la medida obviamente es facultativa, y se encuentra limitada semánticamente al **embargo preventivo**.

El plazo de caducidad se fija en 120 días y este plazo se verá suspendido *desde la fecha de interposición del recurso de reconsideración contra la determinación y hasta diez (10) días de quedar firme la resolución definitiva.*

En el plano negativo y crítico, se advierte la utilización –una vez más- del lenguaje imperativo... **“Los jueces deberán decretarlo”** como así también la pretendida imposición temporal **“(…) en el término de cuarenta y ocho (48) horas...”**

Debo sin embargo ponderar que mantiene la receta original y amplia que estipula que el *embargo preventivo* puede ser sustituido por **garantía real o personal suficiente**.

III.1.19.- Provincia de Corrientes.

Reflejo Normativo.

En este caso la herramienta se encuentra prevista en el último párrafo del artículo N° 59 del Código Fiscal¹⁰⁹ que agrega por decreto¹¹⁰ un apartado especial que trata el tema en examen de la siguiente manera:

¹⁰⁹ Código Fiscal de la Provincia de Corrientes, Ley N° 3037 T.O. Decreto N° 4142/83.

¹¹⁰ Último párrafo agregado por Decreto Ley N° 215 Art. 2° - vigencia 01 de Enero de 2002, Aplicación 01 de Enero de 2002.

“La Dirección General de Rentas podrá solicitar las medidas cautelares previstas en el Código Procesal Civil y Comercial, por las sumas reclamadas a los contribuyentes o responsables. La medida cautelar podrá ser sustituida por garantía real suficiente y caducará si, dentro de trescientos (300) días hábiles judiciales contados a partir de la traba, no se iniciare el correspondiente juicio de apremio. El término de caducidad se suspenderá cuando se interponga el recurso de apelación previsto en el artículo 60.”

Análisis de la figura en la Provincia de Corrientes.

Si bien de la lectura del escueto artículo no advierto el uso del modo imperativo para con la magistratura –lo cual me resulta satisfactorio- algunos de los demás ribetes merecen ser considerados.

El hecho de que se pueda echar mano a ***todas las medidas cautelares previstas en el Código Procesal Civil y Comercial*** abre un abanico de cautelares que no se encuentra acotado sino por el propio código adjetivo.

Se observa también un sesgo restrictivo, en cuanto a que la posibilidad de sustitución se limita a la posibilidad de hacerlo solo frente al ofrecimiento de ***garantía real suficiente***, dejándose de lado entonces la posibilidad de sustituir por *garantía personal* suficiente.

Por último, el plazo de caducidad, al igual que en el reflejo de la norma imperante en Nación es de *(300) días hábiles judiciales contados a partir de la traba*, suspendiéndose si se verifica la interposición del recurso de apelación.

III.1.20.- Provincia de La Rioja.

Reflejo Normativo.

En esta jurisdicción, la figura se encuentra prevista en el Código Tributario de la Provincia de la Rioja¹¹¹, específicamente en el artículo N° 13, que estipula que:

“La Dirección General de Ingresos Provinciales podrá:

a) En cualquier momento, solicitar embargos preventivos por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes, o responsables, y los jueces deberán decretarlo en el término de VEINTICUATRO (24) horas, bajo la responsabilidad del fisco.-

Este embargo podrá ser sustituido por garantía real o personal suficiente, y caducará si dentro del término de CIENTO CINCUENTA (150) días La Dirección no iniciara el correspondiente juicio de ejecución fiscal.-

El término fijado para la caducidad del embargo se suspenderá desde la fecha de su impugnación, y hasta DIEZ (10) días después de quedar firme la resolución que lo ratifique.-

b) Solicitar a los jueces, en cualquier estado del juicio, que se disponga el embargo de los fondos y valores de cualquier naturaleza que los ejecutados tengan depositados en las entidades financieras regidas por la Ley 21.526. El mismo se diligenciará mediante oficio librado por los jueces intervinientes al Banco Central de la República Argentina, el cual deberá comunicar la traba de la medida a las instituciones respectivas. Dentro de los 15 días de notificada la medida, dichas entidades deberán informar a la Dirección General de Ingresos Provinciales acerca de los fondos y valores que resulten embargados. Facúltese al Poder Ejecutivo a suscribir convenios con el Banco Central de la República Argentina, a los fines de coordinar la aplicación de la presente norma, la cual entrará en vigencia una vez celebrados los mismos.”

¹¹¹ Código Tributario – Ley N° 6.402 y modificatorias (Versión Enero 2016).

Análisis de la figura en la Provincia de La Rioja.

Me encuentro aquí nuevamente con apetencias legislativas de la más variada estirpe, que redundan en un farragoso artículo. El legislador equivoca su rumbo cuando pretende abarcar ***todas las posibilidades fácticas*** mediante una contención normativa, que indefectiblemente fracasa.

Para aclarar mi posición debo proceder al desentramado del artículo propiamente dicho.

En ese sentido, observo una vez más la adopción –como una constante negativa– del modo imperativo en la fórmula “***y los jueces deberán decretarlo***”. Del mismo modo su derivación, también criticable, de imponer un plazo exiguo de 24hs.

Se verifica una limitación semántica pero a su vez adjetiva en torno al *tipo* de cautelar a solicitar, en este caso *embargo preventivo*.

Por último, el inciso *b)* completo, amén de resultar redundante, contraría el objeto mismo de la cautelar en trato y desoye el carácter de presunto de la deuda que subyace.

Las facultades para la firma de acuerdos y los compromisos que dimanar del cumplimiento de las obligaciones reservadas a las entidades financieras –aún cuando se advierte que no existen previsiones sancionatorias frente a este incumplimiento– no cumplen con una lógica metodológica para estar ubicados en un inciso *b)* del artículo analizado.

En este sentido, resulta coherente –y por tanto necesaria su remisión- la opinión de la doctrina descrita al analizar la legislación de la Provincia de Córdoba¹¹².

Como punto positivo, adhiere a las legislaciones que aún contemplan la posibilidad de sustituir la medida por **garantía real o personal suficiente**, mientras que establece un plazo de caducidad de 150 días y la consecuente suspensión por la interposición recursiva y *hasta DIEZ (10) días después de quedar firme la resolución que lo ratifique*.

III.1.21.- Provincia de Río Negro.

Reflejo Normativo.

Esta vez ubicado llamativamente en un articulado *bis*, encuentro la previsión en el Código Fiscal de Río Negro¹¹³, específicamente en el artículo N° 128bis:

“La Agencia puede sin necesidad de contracautela en cualquier momento solicitar la medida cautelar que considera pertinente y los jueces deben decretarla en el término de veinticuatro (24) horas y bajo la responsabilidad del Fisco. La medida cautelar caduca si dentro del término de noventa (90) días de haber quedado firme la resolución determinativa, la Agencia no inicia la correspondiente demanda judicial.”

Análisis de la figura en la Provincia de Río Negro.

¹¹² Ver la opinión citada en el punto III.1.11 relativo al análisis de la Provincia de Córdoba.

¹¹³ Código Fiscal de la Provincia de Río Negro, Ley N° 2686 texto consolidado por ley N° 4891.

Me referí a la ubicación adjetivándola como *llamativa* dado que a poco de releer el Código Fiscal de Río Negro, advierto que se encuentra bajo el Título Décimo Primero que se refiere a la “*Ejecución fiscal por apremio*”.

A su vez, la incorporación en un *bis* supone un grado de olvido llamativo que es corroborado por la ubicación sistémica en el plexo normativo, sin dotarlo de las particularidades que le son propias e inherentes.

El análisis pormenorizado del articulado es prácticamente idéntico a los precedentes, es decir se establece el **deber** de decretar la medida cautelar y se establece el término de 24hs, ambas comparten la crítica anterior relativa al modo imperativo con que se pretende conminar al magistrado.

De igual forma se estipula un plazo de caducidad de 90 días *de haber quedado firme la resolución determinativa* en tanto no se inicie la demanda.

Se deja en claro que puede hacerse uso de cualquier cautelar del menú vigente y no se estipula –en este plexo normativo, mas si en el código adjetivo- ningún procedimiento tendiente a la sustitución de la misma o al análisis de procedencia de los bienes o garantías –reales o personales- suficientes. Idéntica inteligencia omnicomprendensiva se sigue respecto de la posibilidad de solicitar la medida **en cualquier momento**.

El requisito de *contracautela* –si bien redundante por la condición del solicitante- es soslayado en el plano legislativo para que no quede duda alguna respecto del mentado deber cuasi administrativo dirigido *ex professo* al juez (si bien es claro, dejo una vez más sentada mi opinión contraria a la pretendida **manda** dirigida a un magistrado de la constitución).

III.1.22.- Provincia de Tierra del Fuego.

Reflejo Normativo.

En esta oportunidad es el Código Fiscal de la Provincia de Tierra del Fuego¹¹⁴ el que introduce en su artículo N° 88 que:

“En cualquier momento podrá la Dirección General solicitar embargo preventivo por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables y los jueces deberán decretarlo en el término de veinticuatro (24) horas bajo la responsabilidad del Fisco. En caso de desconocerse la existencia de bienes de propiedad del contribuyente o responsable, o que los mismos resultaren insuficientes, se podrá solicitar la inhibición general de bienes.

El embargo podrá ser sustituido por garantía real o personal suficiente, la que deberá ser rechazada o aceptada administrativamente en un plazo no mayor de diez (10) días; y caducará si dentro del término de trescientos (300) días contados a partir de la traba de cada medida precautoria la Dirección no iniciare el correspondiente juicio de ejecución fiscal.”

Análisis de la figura en la Provincia de Tierra del Fuego.

En este caso y, quizás dada su relativamente reciente incorporación de territorio a provincia, se evidencian bastantes coincidencias con la legislación federal.

En razón de lo expuesto, advierto coincidencias en el ya tantas veces criticado uso del lenguaje imperativo “(...) **y los jueces deberán decretarlo**” como así también el exiguo plazo de 24hs para su decreto.

¹¹⁴ Código Fiscal de la Provincia de Tierra del Fuego, Ley N° 439, sancionada 29 de Diciembre de 1998.

Se observa también que la norma no se ciñe únicamente al **embargo preventivo**, sino que contempla frente al desconocimiento o la insuficiencia de bienes la posibilidad de trabar **inhibición general de bienes**. En materia de plazos de caducidad se mantiene la norma espejo nacional, es decir 300 días para la caducidad de la misma.

Otro aspecto criticable -a mi criterio- es la solicitud de que la medida cautelar pueda ser solicitada **en cualquier momento**.

Por último, con un sesgo positivo se verifica que en materia de sustitución se contempla la posibilidad de ofrecerse **garantía real o personal suficiente** generándose a su vez un mecanismo procesal en la órbita administrativa “*la que deberá ser rechazada o aceptada administrativamente en un plazo no mayor de diez (10) días*”

Sin perjuicio de que la norma nada dice respecto del procedimiento *judicial* tendiente a la sustitución de la cautelar, toda vez que existe una necesaria intervención de la judicatura competente, los plazos detallados ceden frente al control de legalidad, oportunidad y razonabilidad que le cabe al juez.

III.1.23.- Provincia de Santiago del Estero.

Reflejo Normativo.

Dentro de las Facultades de la autoridad de aplicación el artículo N° 43 del Código Fiscal¹¹⁵ **no contempla** la de solicitar medidas cautelares preventivas amparados en certificados de deuda presunta.

¹¹⁵ Código Fiscal de la Provincia de Santiago del Estero, Ley N° 6792.

Por lo antedicho, no se efectúa un Análisis de la figura en la Provincia de Santiago del Estero como en los casos precedentes.

III.1.24.- Provincia de Salta.

Reflejo Normativo.

El código Fiscal de la Provincia de Salta¹¹⁶ prevé dos variantes, una de ellas contenidas en el artículo N° 89 (Decreto Ley N° 09/75) que estipula que:

“De peligrar el crédito fiscal podrá apremiarse la deuda o disponerse medidas precautorias en base a la norma del artículo 102, aún cuando no se hayan agotado las gestiones administrativas.”

La segunda hace alusión al artículo N° 102 (Sustituido según Ley N° 5.976/82) en tanto dispone que:

“El capital ajustado será la base para el cálculo de las sanciones, accesorios y recargos previstos en este Código y en las otras leyes tributarias, salvo excepción expresa. Cuando con anterioridad a la instancia en que quede firme una sanción se hubiere abonado el impuesto y sus accesorios, deberá computarse, para el cálculo de la sanción o recargo, el ajuste de la base correspondiente hasta el momento de su confirmación definitiva.”

Por lo antedicho, no se efectúa un Análisis de la figura en la Provincia de Salta como en los casos precedentes.

¹¹⁶ Código Fiscal de la Provincia de Salta, Decreto Ley N° 9/75 y sus modificatorias, Texto Ordenado por Decreto N° 2039-05.

CONCLUSIONES DEL CAPITULO III

Previo a adentrarme en las conclusiones relativas a este capítulo, debo señalar que en materia de **base de análisis** cuento con una (1) jurisdicción nacional, veintitrés (23) jurisdicciones provinciales y una (1) correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

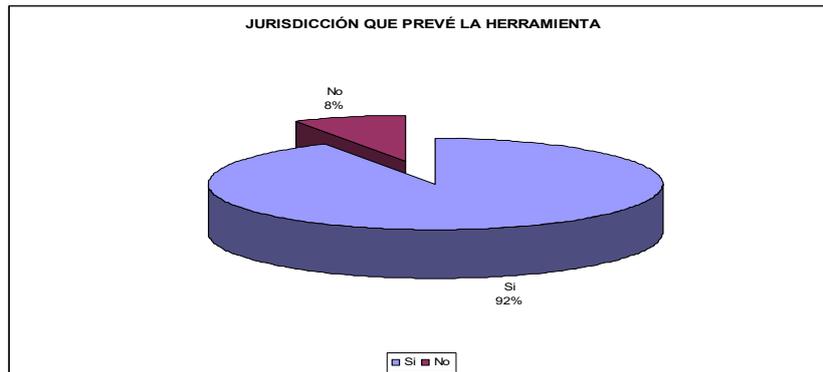
Con ese universo planteado y del desglose por jurisdicción y la correspondiente comparación que me propuse con la norma contenida en la ley N° 11683, se advierten algunas cuestiones que funcionan como una constante, y de las que a su turno se ha ocupado la jurisprudencia, extremos que se verán reflejados en el apartado pertinente.

Pretendo entonces abordar esta exposición estadística segmentando los temas de acuerdo al esquema que detalla a continuación:

- Jurisdicciones que contemplan la herramienta.

Dentro del esquema que se expuso con antelación, advierto que la herramienta fue ampliamente receptada normativamente y utilizada por 21 de las 23 provincias de la República Argentina. Si a eso se le suma la CABA y el reflejo en la ley N° 11683 que integra el universo de 25 descripto previamente, el resultado arroja un porcentaje del 92% de jurisdicciones que la han adoptado.

En este sentido, el impacto porcentual de jurisdicciones que prevén expresamente la herramienta se refleja en el siguiente esquema:



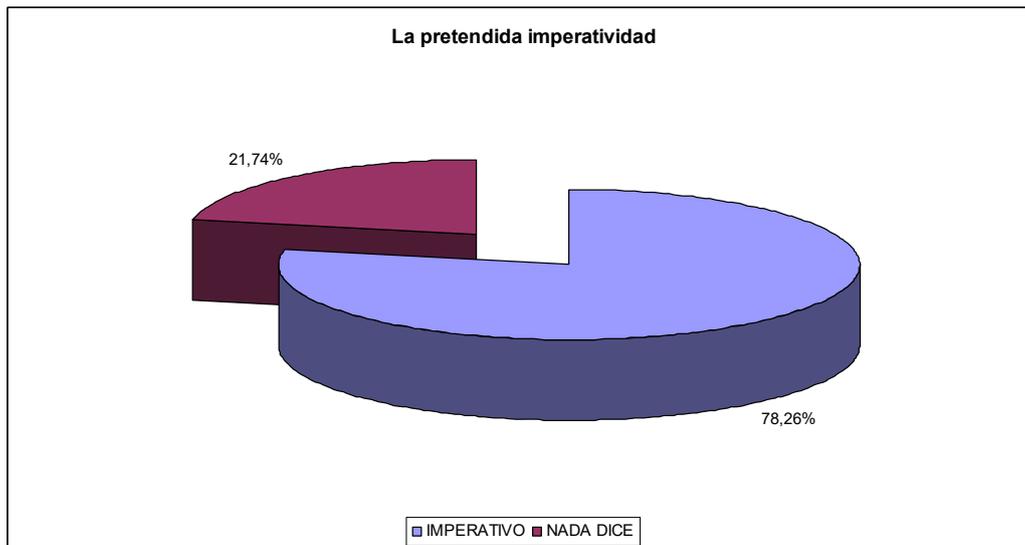
- La pretendida imperatividad.

Así, en cuanto la noción de “**imperatividad**” pretendidamente ínsita en el articulado, de la que me ocupé específicamente en criticar dado que considero que constituye una pésima técnica legislativa, debo tener en cuenta que la jurisprudencia ha dicho que “*el juez no se encuentra inexorablemente obligado a decretarla*¹¹⁷” [la medida que se solicita].

En este sentido tiendo a coincidir con el Dr. José O. Casás –a quien tuve el gusto de entrevistar- en relación a que la *imperatividad* apunta a la **obligación de expedirse** mas no de expedirse de una manera determinada y mucho menos como un autómata a favor del fisco requirente.

De las 23 jurisdicciones que contemplan la herramienta en trato 18 de ellas lo hacen con lenguaje imperativo hacia los magistrados, por lo que el impacto porcentual de jurisdicciones que prevén expresamente esta fórmula lingüística es del 78.26 %, lo que se simboliza en el siguiente esquema:

¹¹⁷ Cámara Federal de La Plata, Sala I, La Ley, 145, 327 *in re* “*Provincia de Buenos Aires c/ Esso SAPA*”, sentencia del 15 de Octubre de 1998.



- Momento en que la norma autoriza la solicitud.

En el mismo sentido que lo descripto con antelación, soy también crítico de la redacción en tanto estipula que la medida se puede solicitar “**en cualquier momento**”, esquema que de por sí conspira contra el concepto de verosimilitud del derecho.

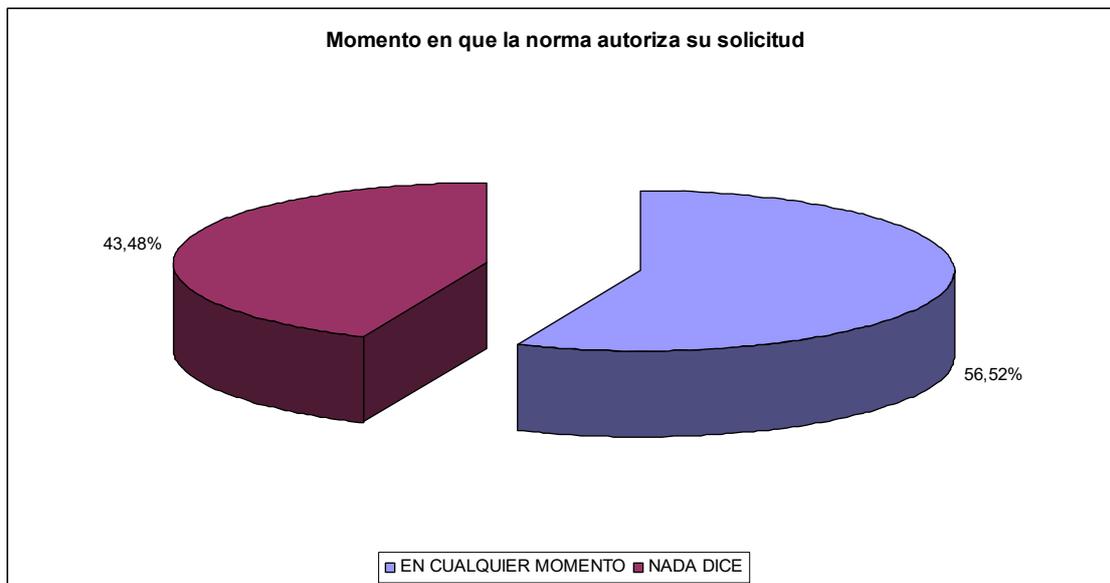
Como se verá en el apartado de jurisprudencia, los tribunales se han encargado de acotar esta posibilidad de manera cierta, tomando como base el argumento de la mayor configuración del concepto de verosimilitud del derecho que describí como fundamento de mi crítica.

Sin perjuicio de esta afirmación que se hace sobre la jurisprudencia de la mayoría de las salas de la CNCAF, soy consciente que también otras Cámaras Federales¹¹⁸ convalidaron el embargo preventivo trabado en contra de una

¹¹⁸ Cámara Federal de Resistencia *in re* “AFIP (DGI) c/ Garo Carbón S.A”, sentencia del 29 de Abril de 2008.

empresa; pese a que a su respecto aún no se había dictado la respectiva resolución determinativa.

En este sentido, el impacto porcentual de jurisdicciones que prevén expresamente esta otra fórmula lingüística es del 56,52% -considerando como base las jurisdicciones que contemplan la herramienta- lo que representa el siguiente esquema:



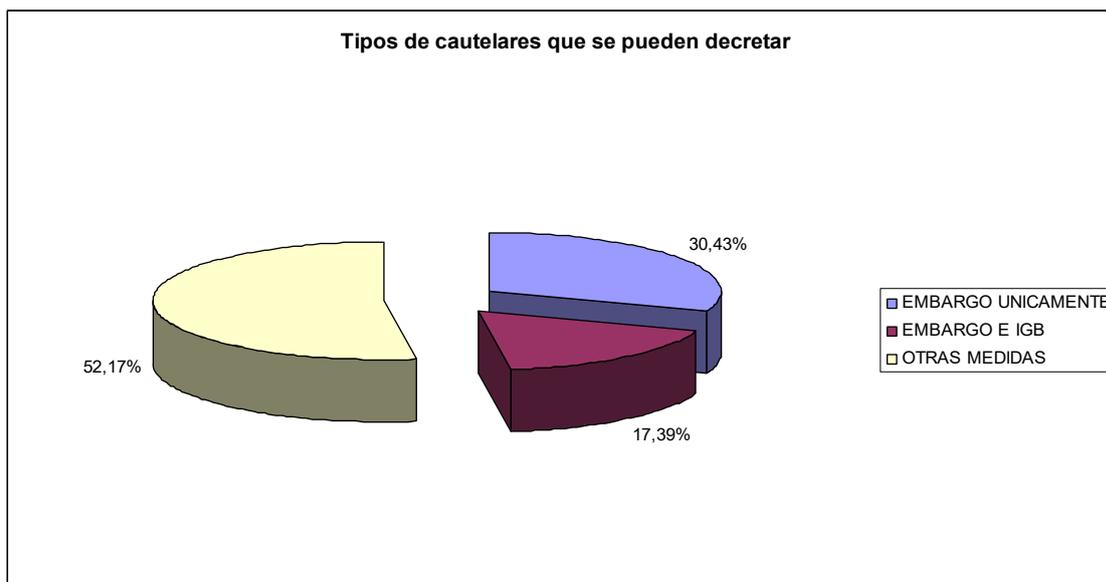
- Tipo de cautelares que se pueden trabar.

En cuanto al *tipo* de medidas que se pueden solicitar, la norma se debate entre aquellas jurisdicciones que contemplan taxativamente el *embargo preventivo*, otras que tienen como limite el *embargo preventivo* y *la inhibición general de bienes*, y otras –las menos- que echan mano a todo un menú de opciones cautelares contenidas en los códigos procesales vigentes.

Vemos aquí que contamos con 7 que se inclinan por el embargo preventivo únicamente, lo que resulta en un porcentaje de 30,43%, luego 4 de las restantes que apuestan a ambos extremos –embargo preventivo e inhibición general de bienes- lo que representa un 17,39%, por último 12 casos en los que la legislación

habilita la solicitud de otras medidas cautelares previstas en los códigos adjetivos, que redunda en un 52,17%.

El detalle gráfico se desarrolla de esta manera:



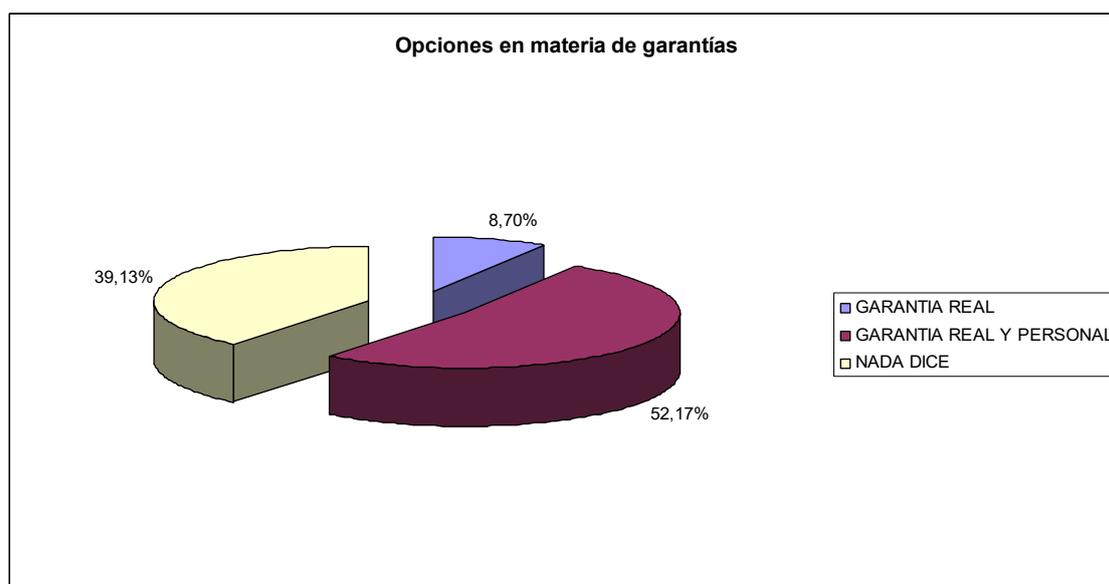
- Garantías a ofrecer.

En materia de sustitución de la medida, me resultó relevante el argumento específico que hace al criterio sustantivo que propugno y cuyo reflejo advierto de la sentencia de la causa “*Lyon City*”¹¹⁹, en la que el tribunal actuante sostiene: “*Que, en primer lugar, cabe indicar que en el caso estamos en presencia de un embargo preventivo, no ejecutivo ni mucho menos, ejecutorio y ésta no es una mera diferencia terminológica(...)*”, para terminar afirmando “*Que, las diferencias apuntadas permiten concluir que es perfectamente reemplazable el embargo trabado sobre la suma dineraria mencionada, porque estamos en presencia de un título provisorio de deuda y porque, fundamentalmente, no es esta la etapa de*

¹¹⁹ Cámara Federal de Paraná, *in re* “*AFIP c/ Lyon City S.A*”, cita de la ley online AR/JUR/167/2005.

realización de los bienes objeto de la garantía, que en el caso podría, atento la menor liquidez que trae aparejada la naturaleza de los bienes ofrecidos, perjudicar al acreedor”.

En este caso existen tres opciones: **a)** que se pueda sustituir por *garantía real*, que para este supuesto son solo 2 los esquemas normativos que lo limitan al embargo preventivo, representando un 8,70 %; **b)** la opción que contempla la posibilidad de sustituir por **garantía real y personal suficientes**, en esta oportunidad 12 jurisdicciones, lo que hace un 52,17% y por último, **c)** un universo de 9 casos que no especifica nada respecto de la posibilidad de sustitución y obedece al orden de 39,13%.

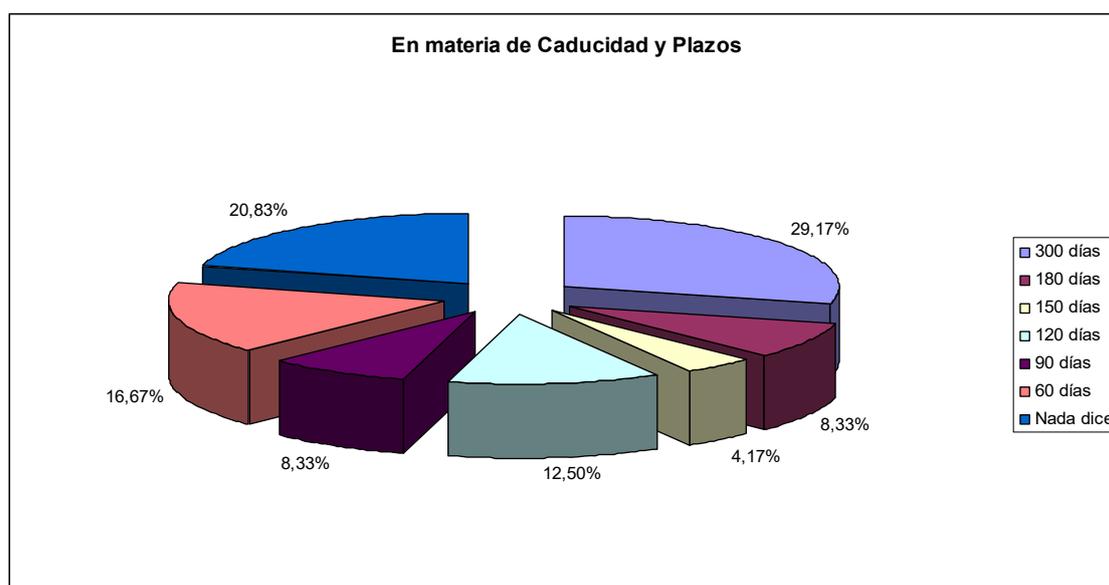


- En materia de caducidad y plazos.

En esta ocasión, veo que no es uniforme la legislación en cuanto a los plazos que concede. Se verifica tanto la existencia de jurisdicciones que conceden un plazo de caducidad de 300 días como que algunas de ellas directamente evitan el tema.

De esta forma cuento con 7 de las jurisdicciones que optan por los 300 días, lo que hace un 30,43%; luego 2 que se inclinan por 180 días, es decir un 8,69%; así 1 caso impone 150 días, lo que es un 4,34%; dentro de las jurisdicciones que otorgan 120 días advierto 3 casos, lo que refleja un 13,04%, 2 casos que prevén los 90 días, lo que hace un 8,69%; 4 casos que imponen una suspensión de 60 días, lo que hace un 17,39% y por último los 5 casos que nada dicen respecto del plazo de caducidad, representado un 21,73%.

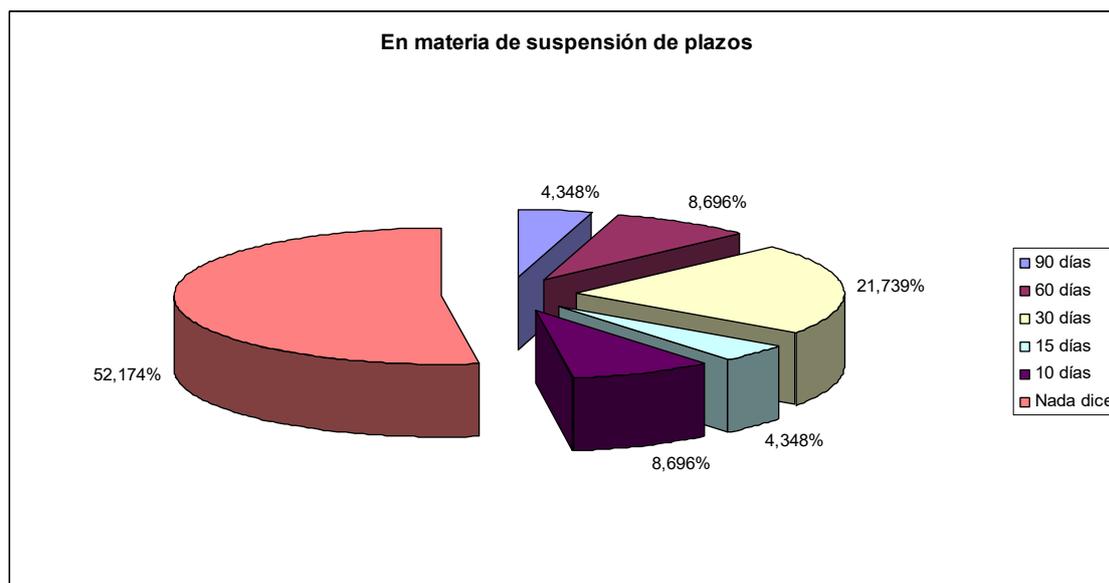
Debe recordarse, como se expuso con antelación, que para el universo de confornte utilizo las 23 jurisdicciones que sí contemplan la figura, dejando aclarado que dos provincias no tienen en sus plexos legales esta posibilidad, por lo que no se incluyen en el computo estadístico.



- En materia de suspensión de plazos por pendencia recursiva.

En este caso, las distintas normas nacionales y *sub* nacionales se diferencian entre sí, tornando intrincado el análisis que en definitiva impone una multiplicidad de supuestos, es decir: 1 de las jurisdicciones opta por suspender por 90 días, lo que hace un 4,34%; luego 2 suspenden por 60 días, es decir un 8,69%; en la

suspensión por 30 días advierto 5 casos, lo que resulta ser un 21,73%; dentro de las jurisdicciones que otorgan 15 días de suspensión observo 1 caso, lo que refleja un 4,34%, 2 casos que prevén la suspensión de 10 días, lo que hace un 8,69% y por último 12 de los casos restantes no prevén expresamente un plazo de suspensión, lo que redunda en un 52,17%.



- Particularidades.

En este apartado, si bien no cabe ejemplificarlo de forma gráfica, advierto determinados puntos que deben ser ponderados para afrontar un análisis exhaustivo del tema en trato.

Un ejemplo claro de esto es la atípica *ejecución administrativa* que prevé la provincia de Córdoba, relativamente similar el derecho norteamericano.

En el mismo camino de atipicidad, hay jurisdicciones que contemplan expresamente la intervención de la Procuración General (por vía constitucional en

el caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires¹²⁰), mientras que otras contemplan la intervención de la Fiscalía de Estado y otras lucen huérfanas al respecto.

A su vez, algunas jurisdicciones –de forma expresa- incorporan la posibilidad de afectación de *activos bancarios*, mientras que es el resto lo hace en forma velada.

Debo recordar aquí, una vez más, la naturaleza presunta de la deuda en trato y la afectación indirecta que se realiza al cautelar activos corrientes contra deudas cuyo carácter *presunto* aun subsiste. Es más, algunas de las jurisdicciones llegan hasta redactar expresamente la posibilidad de nombrar interventores recaudadores y de efectuar intervenciones de caja de seguridad, lo que luce como un despropósito a poco que se estudie no ya la necesidad de “caja” de la jurisdicción sino los argumentos que habilitan el uso de la herramienta.

Si bien pretendo abordar el tema de manera más amplia tanto en las conclusiones generales como en la tesis propiamente dicha, la lectura de estas conclusiones parciales como el confronte con los gráficos adjuntos deja en claro que en un plato de la balanza existen elementos heterogéneos y bastante endebles que pretenden

¹²⁰ Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Artículo N° 134.- "*La Procuración General de la Ciudad dictamina sobre la legalidad de los actos administrativos, ejerce la defensa de su patrimonio y su patrocinio letrado. Representa a la Ciudad en todo proceso en que se controviertan sus derechos o intereses.*

Se integra con el Procurador o Procuradora General y los demás funcionarios que la ley determine. El Procurador General es designado por el Poder Ejecutivo con acuerdo de la Legislatura y removido por el Poder Ejecutivo.

El plantel de abogados de la Ciudad se selecciona por riguroso concurso público de oposición y antecedentes. La ley determina su organización y funcionamiento."

fundamentar medidas (que obran como contrapeso en el otro plato) de una gravosidad relativa muy importante.

A ello sumada la redacción arcaica y pretendidamente replicante de una relación de *estado soberano* y *ciudadano súbdito* que debería –a esta altura- haber quedado en el olvido, y cuyo reflejo se advierte del tono imperativo con que se redactó la norma base y sus normas satélites.

La paulatina transformación de la posibilidad de sustitución en desmedro de las garantías de los contribuyentes, surge prístina a poco que se avance en las posibilidades de sustituir por garantía real o garantía personal suficientes.

EL FUNDAMENTO DE LA HERRAMIENTA

CAPITULO IV

IV.- Naturaleza Jurídica.

Si bien adhiero a los conceptos medulares esbozados por Bulygin¹²¹ en cuanto a la inexistencia de la *sustancia* del término, creo necesario valirme del constructo para dilucidar me encuentro, en la especie, en presencia de un privilegio del estado – basado en la importancia de la *renta pública* subyacente - o frente a una cuestión meramente procesal.

Me referiré luego a la mentada importancia, pero baste como prueba de ello tanto la previsión constitucional de la conformación misma del Tesoro de la Nación que esboza el artículo N° 4¹²², cuanto la importancia que –de manera relativamente reciente- han moldeado los efectos de los fallos de la C.S.J.N., casi generándose una aplicación *erga omnes* de la doctrina que surge de ellos¹²³.

¹²¹ Bulygin, Eugenio, *Naturaleza jurídica de la letra de cambio*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1961.

¹²² Constitución Nacional, Artículo 4º.- “*El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.*”

¹²³ C.S.J.N., Fallos T. 333 P. 935, en especial el considerando N° 23.

En lo que hace a la pretendida naturaleza autónoma del *proceso cautelar* se diferencian en la doctrina diversas posturas.

Para Calamandrei¹²⁴, por ejemplo: “*no se debe hablar de un proceso cautelar sino de providencias cautelares, dado que el instituto cautelar no tiene una estructura exterior constante que permita considerarlo formalmente como un tipo separado*”.

Sin embargo Carnelutti¹²⁵ ha influenciado la corriente opuesta, es decir la de aquellos que sostienen la autonomía del proceso cautelar. El autor entonces postula que “*mientras los procesos ejecutivos y de conocimiento persiguen la composición definitiva de la litis, el proceso cautelar, en cambio, tiene por finalidad la composición provisional*”.

Es acertada a mi juicio la aseveración de García Vizcaíno¹²⁶ en tanto pregona que: “*La justicia cautelar constituye una manifestación del derecho a la tutela*

¹²⁴ Calamandrei, Piero, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, traducción de Marino Ayerra Merin, Buenos Aires, El foro, 1996, pagina N° 40 citado por Cassagne, Ezequiel, “Las medidas contra la Administración”, en repositorio digital <http://www.cassagne.com.ar/publicaciones/>

¹²⁵ Carnelutti, Francesco, *Derecho y Proceso*, Buenos Aires, Ejea, 1971, pagina N° 413 citado por Cassagne, Ezequiel, “Las medidas contra la Administración”, en repositorio digital <http://www.cassagne.com.ar/publicaciones/>

¹²⁶ García Vizcaíno, Catalina, 15° *Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina*, Comisión N° 2: “Límites al accionar fiscal”, Título del trabajo: “Remedios procesales a nivel federal. Acciones procesales constitucionales, Medidas cautelares según la ley N° 26.854”, páginas N° 375/425, Edicon, Buenos Aires. 2013. ISBN 978-987-660-193-1. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 7 al 9 de agosto de 2013, en especial el punto 4.4.1.

*jurisdiccional efectiva*¹²⁷ frente a la lentitud de los procesos judiciales, que demora el reconocimiento de los derechos y al grave perjuicio que esa tardanza puede irrogar, por daños importantes al justiciable, durante y después de la sustanciación procesal. Cumple una función de garantía, en virtud de que tiende a impedir que el derecho, cuyo reconocimiento o actuación se requieren, pierda virtualidad o eficacia durante la sustanciación del proceso. A la tutela jurisdiccional efectiva se refieren, entre otros, el art. 8, ap. 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, que comprende no sólo a los jueces sino también a los tribunales (como lo son los administrativos), por lo cual preferimos esa denominación y no la de tutela “judicial” efectiva.”

Evidentemente la diferencia entre un simple ciudadano titular de un crédito y el estado en su mismo rol es claro, puesto que no es común que se le permita al acreedor – en instancias previas a que adquiera firmeza su crédito y con las relativamente escasas obligaciones probatorias - solicitar una medida cautelar sobre deudas presuntas¹²⁸.

Ahora bien, postular que esto constituye una prerrogativa o un privilegio del estado en ejercicio de su obligación inherente de cobro de tributos, sosteniendo el

¹²⁷ Conf. NAVARRINE, Susana C., “Medidas cautelares y amparo tributario”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. y otros, *Tratado de tributación*, t. I, Derecho tributario, Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 401. citado por García Vizcaíno, Catalina, *Ibíd.*

¹²⁸ Resulta relevante alejarme de la confusión semántica que ronda la vaguedad de los términos, en tanto no me refiero en este análisis a determinaciones de deuda sobre base presunta sino a certificados de deuda presunta, conceptos enteramente disímiles.

concepto extrapolable de igualdad de armas, implica incitar a un planteo de inconstitucionalidad por la misma vía.

En efecto, este *privilegio* a favor del fisco ha sido tácitamente sujeto a planteos de inconstitucionalidad, y la base de los agravios ha sido justamente el principio de igualdad.

Sin embargo, aquellos han sido rechazados de plano, por ejemplo por la Cámara Federal de La Plata¹²⁹, en atención a que si bien se reconoció ese carácter, se lo estimó razonable y explicable por la naturaleza de los derechos en juego.

Dicho de otra forma y citando la frase de Holmes¹³⁰ que se encuentra inscrita en la entrada al edificio sede del *Internal Revenue Service* (IRS) con sede en Washington D.C: “*los impuestos son el precio que pagamos por una sociedad civilizada*”.

Ahora bien, si efectivamente se les reconoce el carácter descripto no puede dejarse al estado huérfano de herramientas para que dicha proclama no se convierta en letra muerta. Es allí entonces donde reside la importancia tanto de la *renta pública* como de las herramientas extraordinarias para tornar dicha renta una realidad.

Si bien estoy a favor de la nomenclatura que refiere a un *privilegio* no olvido que los límites o *check and balances* están dados por el propio código adjetivo y recogidos oportunamente por la jurisprudencia¹³¹ al sostener que la norma en

¹²⁹ Cámara Federal de La Plata, Sala I, 30/7/70, *in re* “*Echuire*”, E.D, 34-64.

¹³⁰ Oliver Wendell Holmes, “*Taxes are what we pay for civilized society*”.

¹³¹ Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, *in re* “*AFIP DGI 90709 c. AIM Asistencia Integral de Medicamentos S.A s/ Medida Cautelar*”.

cuestión “(...)no parece otorgar al Fisco Nacional un mayor derecho que el que el Cód. Procesal Civil y Comercial, bajo ciertas condiciones, acuerda a cualquier litigante...”

Es decir que no es un derecho –como ningún otro- que pueda reputarse absoluto, sin embargo debe indefectiblemente contemplar ciertas prerrogativas a favor del interés superior al que en definitiva apunta, lo que lógicamente conmina a establecer un valladar legal en la arbitrariedad e irrazonabilidad, *so pena* de que en defecto se justifiquen medios por sus fines¹³².

Me enrolo entonces en la posición que sostiene que estamos frente a una anticipación de la tutela, que por vía legal expresa, concede en cabeza –en este caso puntual- de la A.F.I.P una herramienta extraordinaria para lograr una cautela de bienes o del patrimonio de un presunto deudor tributario.¹³³

Más allá del sustento relativo al fundamento que habilita contar con esta posibilidad en la propia ley, es importante replicar el voto del Dr. Buján remitiéndose a lo dicho por unanimidad en la causa “AIM¹³⁴” en tanto observa que: “no existe en la ley ninguna norma jurídica que regule lo atinente a la referida

Autónoma”, 2000/11/07 citado por Folco, Carlos María, *Ejecuciones Fiscales*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2006, página 27.

¹³² Parafraseando por la inversa la conocida frase de Nicolás Maquiavelo en *El príncipe* (1532).

¹³³ Folco, Carlos María, *Ejecuciones Fiscales*, Ob.Cit., página 26.

¹³⁴ Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, *in re* “AFIP DGI 90709 c. AIM Asistencia Integral de Medicamentos S.A s/ Medida Cautelar Autónoma”, 2000/11/07.

certificación de deuda presunta ni otorgue a ella efectos jurídicos para acreditar la verosimilitud del derecho que constituye requisito autónomo de procedencia de las medidas cautelares(...)". Esta es una prueba más de la adaptación del proceso de apremio/ejecución fiscal sin la correlativa adaptación normativa –ponderando las particularidades del caso- que hubiera demandado el objeto que subyace.

Por último, estimo que podrá apreciarse con claridad el fundamento de la posición expresada en este capítulo, luego de la lectura de lo que ha dicho el máximo tribunal federal de la nación [como los estamentos judiciales inferiores], en tanto aquel –como máximo intérprete de la constitución y en su doble rol de cabeza de uno de los poderes del estado¹³⁵ y tribunal de juicio- se ha ocupado de dirimir controversias relativas a la apertura de la instancia extraordinaria y demás cuestiones sobre argumentos de relevancia como los expuestos aquí.

CONCLUSIONES DEL CAPITULO IV

Considero que la llave para dilucidar el carácter de la herramienta en trato está dada por dos vectores de igual intensidad o relevancia.

Por un lado el concepto de *renta pública* y, por el otro lado, la observancia irrestricta del principio innominado de razonabilidad en cumplimiento del alcance de los fundamentos de la medida que se insta. En igualdad de condiciones con la interdicción de la arbitrariedad conforme fuera planteado en el título mismo de la tesis, y contra la discrecionalidad administrativa exorbitante que corresponde repudiar.

¹³⁵ C.S.J.N., Fallos T. 300 P. 1282.

En ese sentido debe jugar el delicado equilibrio impuesto por el legislador y el también inexorable análisis del magistrado, en cuanto a la ponderación del *peligro en la demora y la verosimilitud del derecho*.

A mi criterio la característica subyacente de la deuda [presunta] debe conminar a quien le cabe el sayo para no producir un análisis de procedencia automática. Sin embargo debo, ya que su naturaleza fue indirectamente estudiada por los tribunales, resaltar que fue la jurisprudencia conteste en sostener la constitucionalidad de la medida contenida en el artículo N° 111 de la ley N° 11683 y sus consecuentes provinciales y de la C.A.B.A.

La pretendida naturaleza de la deuda –con independencia de donde se enrole uno o no en la sustantividad de la denominada naturaleza jurídica- debe encaminar a los actores a replantear si las normas generales pueden ser aplicadas sin más a los casos que no cumplen con esa característica o, si por el contrario, los particularismos de esta deuda subyacente son de tal relevancia que mandan a efectuar un análisis de procedencia acorde a esa particularidad, como íntimamente lo creo.

Igualmente, cualquiera que fuera la posición final que se adopte, una cuestión de prudencia indefectible, invita a utilizar la herramienta con el máximo grado de rigurosidad y precaución teniendo como premisa básica el *principio de afectación mínima*, lo que redundaría en la pretendida regla de neutralidad del derecho tributario¹³⁶. Al parecer -como se advertirá luego en el capítulo pertinente- estos lineamientos de sentido común y máxima prudencia no se han considerado por los

¹³⁶ Al referirme a este principio base de la especialidad, no olvido que el mismo apunta a que los procesos reorganizativos tengan una incidencia fiscal que tienda a la neutralidad, más ello no me impide extrapolar el concepto al tema tratado, es decir, los argumentos que expone la C.S.J.N. en "*Frigorífico Paladini S.A c/AFIP s/demanda*", sentencia del 02 de Marzo de 2011.

diversos fiscos requirentes, a la luz de los fallos que deniegan los pedidos de este tipo de cautelar.

MEDIDAS CAUTELARES. OBJETIVOS Y PARTICULARIDADES

CAPITULO V

V.- Medidas Cautelares.

Previo a adentrarme en el estudio de las diferentes características comunes a toda medida cautelar, estimo prudente dejar circunscripto el tema con ciertas premisas que actuarán como barreras, limitándolo y trayendo luz eventualmente. Considero que en virtud de estas mismas premisas cabe pensar el problema planteado como un tema autónomo, si bien inserto en un universo mixto y complejo conformado

por el derecho tributario tanto en su faz sustantiva, como adjetiva o derecho procesal tributario.

En ese sentido, corresponde delimitar su encuadre normativo dentro de la rama del derecho tributario reputado autónomo, en tanto pretendo centrarme en el tratamiento de un procedimiento cautelar que se ubica dentro de aquellos que *pretenden mantener incólume el patrimonio del eventual deudor tributario*.

Es sabido que existen entonces distintos procesos cautelares, cuyos objetos difieren y, consecuentemente, sus requisitos y demás extremos deben ser consistentes con esas mismas divergencias. Si bien seré más preciso luego, esta situación antedicha lleva a suponer que los particularismos –en tanto reputados tales como factores que permiten diferenciar extremos propios de cada cautelar– deben indefectiblemente conllevar a situaciones y soluciones diferentes, *so pena* de igualar efectos que abrevan de bases fácticas diferentes, tornando la solución incongruente.

Un paradigma claro de lo señalado, se advierte puntualmente de la mera lectura del título que le asignara el legislador y que enmarca el apartado donde se halla el artículo N° 111 de la ley N° 11683, el que bien puede llevar a error, toda vez que la misma herramienta [el embargo preventivo] dependiendo del ámbito en el que se emplee, tendrá características y objetivos completamente distintos.

A manera de ejemplo, un embargo -sea preventivo o ejecutorio- que recaiga sobre una deuda líquida y exigible tendrá por finalidad no solo la individualización y constricción del patrimonio del deudor tributario, sino que llevará impregnada la ejecutabilidad del bien asiento de cautela, en tanto este embargo tiende irremediabilmente a la satisfacción del crédito.

En el caso objeto de esta tesis, sin embargo, si bien la herramienta es en definitiva la misma, tanto el *embargo preventivo* como la *inhibición general de bienes* operan con un objetivo enteramente diferente, cual es el ***mantenimiento o***

resguardo del patrimonio del deudor, ergo sin tendencia ínsita a su ejecución en tanto las circunstancias subyacentes que lo motivan no varíen.

En resumen, es pertinente afirmar que la herramienta en sí misma es inerte sin una adjetivación que le de sustento, es que –como reza un proverbio ruso- “*el mismo martillo que rompe el cristal forja el acero*”. En atención a lo expuesto debe atenderse especialmente a aquellas circunstancias unívocas que la tornan particular, sea: *a)* por el sujeto al que apunta, *b)* por el momento procesal en el que se decreta o, *c)* –como en la especie- la deuda subyacente que pretende cautelar.

Continuando con aquellas condiciones que reputo particulares, en este caso las medidas cautelares que son objeto de análisis impactan –de acuerdo a lo dispuesto expresamente por el articulado aplicable- potencialmente sobre un amplio espectro de sujetos pasivos, estos son:

1) contribuyentes,

2) responsables

3) deudores solidarios.

De acuerdo a la enumeración efectuada, resulta evidente que se cubren todas las previsiones legales de sujetos del derecho tributario que contempla el capítulo II de la Ley N° 11683, en tanto se prevé legislativamente su aplicación a responsables por deuda propia, por deuda ajena y responsables en forma personal y solidaria con los deudores. (Cf. Artículos N° 5 a 8 de la ley N° 11683).

El reflejo normativo de lo antedicho luce palpable en todos y cada uno de los plexos normativos de las Provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como era de esperarse.

En interesante introducir, como corolario de este apartado específico que -con independencia de: *a)* los bienes comprometidos a cautela, *b)* el objeto subyacente de la solicitud, *c)* la oportunidad en que se solicita la aplicación de la herramienta y un sinnúmero de otras cuestiones particulares-, estimo relevante subrayar que el concepto de *objeto disímil* dependiente del anclaje adjetivo, derramará luego en todos los análisis de condiciones particulares, razón por la que lo describo en este introito al tema con especial énfasis.

Es que no puede ser de otra manera, dado que si consentimos la idea de un particularismo tal que permite diferenciar una medida cautelar de otra en base a su objeto, indefectiblemente los efectos propios de cada medida en particular y distada de la otra debe depositarnos también en objetos que resulten diferentes. Esta situación conlleva inexcusablemente a la necesidad de adoptar un sistema particular para cada medida cautelar que responda a objetivos heterogéneos y a la imposibilidad, por la negativa, de utilizar el sistema adjetivo como un comodín normativo.

V.1.- Los objetivos trazados en este tipo de cautelar cuya deuda aun conserva el estado de presunta. Bienes jurídicos a proteger.

Como expuse con antelación y pretendo abordar en profundidad en este subtítulo específico, ponderando que el legislador se encuentra frente a una deuda que aun reviste el carácter de presunta, resulta importante para su análisis consecuencial – cuya resultante empírica es la potestad de limitar derechos constitucionales de uso, goce y propiedad de determinados bienes- advertir qué recaudos impone legislativamente para equilibrar la intromisión en la esfera personal del individuo, en pos de la protección de un bien jurídico mayor.

A mi entender el objetivo subyacente remite a que frente a una sentencia a la que se pueda arribar en una causa judicial, no sea afectada luego por una eventual inactividad procesal y por tanto no se transforme en un *mero acto formal*, sino que pueda ser debidamente ejecutada y tenga (en este caso y suponiendo que estemos ante la ejecución de una obligación de dar) un determinado número de bienes sobre los que repercutir de manera efectiva, logrando entonces la consecución del objetivo deseado.

Así, replicando el pensamiento delineado *ut supra*, encuentro acertado lo que enseña el profesor Gordillo¹³⁷, el que con relación al tema en trato observa que el fundamento último es no “(...) *desvirtuar la eficacia de la sentencia a dictarse, tornándola ilusoria* (...)”.

Frente al riesgo de insolvencia prematura, y por imperio del ejercicio de la maquinaria procesal tendiente a la determinación de materia imponible y del propio proceso formal que se requiere, el legislador ha decidido dotar de una preeminencia tal a los bienes que constituyen el patrimonio del percutido que, aun manteniendo la categoría de *deuda presunta*, éstos pueden ser abarcados por el halo de los efectos que conlleva la medida precautoria y, en consecuencia, afectados al proceso.

En ese derrotero, se debe apuntar que se requiere la configuración de sendos requisitos previos que deben cumplirse para que dicha solicitud no se torne caprichosa y vulnere las más elementales premisas del derecho. Ahora bien, al momento de verificar dichos extremos, debe considerarse el estadio procesal en el que la medida es solicitada y la imposibilidad fáctica de contar –en esa altura del procedimiento- con verdades apodícticas.

¹³⁷ Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 9na Edición, TOMO 2º, Capítulo XIII, Página 31 y siguientes.

Estos requisitos, en los que se ahondará en subpuntos que encararé a continuación, se encuentran omnipresentes en todas las cautelares que hemos de analizar aquí, en mayor o menor medida y compensándose entre sí, resultando en consecuencia una *condición necesaria* para el decreto y sostenimiento de la medida cautelar.

En palabras de Gordillo: *“El fundamento de la medida cautelar no depende de un conocimiento exhaustivo y profundo de la materia controvertida en el proceso principal, sino de un conocimiento periférico o superficial encaminado a obtener un pronunciamiento de mera probabilidad acerca de la existencia del derecho discutido de allí que resulte suficiente la comprobación de la apariencia o verosimilitud del derecho invocado por el actor en forma tal que, de conformidad con un cálculo de probabilidades, sea factible prever que en el juicio principal se declarará la certeza de ese derecho, sin que ello importe prejuzgar sobre la existencia o no del derecho sustancial alegado.”*¹³⁸

¹³⁸ *“La verosimilitud del derecho es apreciada en forma sumaria y no es menester un análisis exhaustivo —de allí la expresión *fumus bonis iuris*— sino solamente que se haya configurado prima facie: Sala IV, 1-XI-84, Ingenio Corona; “el Tribunal no tiene la obligación de efectuar un examen jurídico riguroso, cual el necesario para resolver el pleito, siendo solo menester examinar si el derecho invocado por el peticionario tiene o no apariencia de verdadero, sin que ello implique prejuzgamiento;” Sala II, Irurzun S.A., LL, 1982-C, 401; Sala II, Barbarán, del 18-VI-1985. Ello es también consecuencia del supuesto reducido marco de conocimiento de las medidas cautelares, según por ejemplo la Sala II, Borgo, 11-V-1989”.* citado por Gordillo, Agustín, *Ibidem*, página 33.

Como consecuencia de lo expuesto hasta aquí, podría afirmarse que si el legislador -en el que no debe presumirse inconsecuencia¹³⁹- ha pensado en esta figura protectora del patrimonio del administrado, debe entenderse que la facultad -con los recaudos del caso- debe [al menos en algún supuesto] poder prosperar so *pena* de tornar letra muerta el articulado.

Dados entonces los lineamientos comunes, es responsabilidad de todos los operadores del sistema¹⁴⁰ el encargarse de velar por el irrestricto control y auditoría de las limitantes de dicha concesión y, advertir los excesos que pudieran -por vía indirecta- ocasionarse y erigirse contrarios a los objetivos trazados por el legislador.

No es menor recordar que el *patrimonio* integra la categoría de *atributos de la personalidad*¹⁴¹ presentes inexorablemente en cualquier definición técnica del concepto jurídico de *persona*.

En este caso, el *patrimonio afectable* por la medida cautelar que se decreta se integrará por los bienes tangibles (inmuebles, muebles -automotores, embarcaciones, aeronaves, etc.-) o intangibles como derechos de segunda o tercera generación, es decir el patrimonio propiamente dicho, el que resultará percutido para eventualmente cristalizarlo, a la espera de una sentencia o resolución que torne el carácter de *presunto* de la obligación en una obligación *líquida y exigible*, y obre respecto de la posible ejecutabilidad de una sentencia que incida sobre ese patrimonio.

¹³⁹ C.S.J.N., Fallos T. 1 P. 340.

¹⁴⁰ Incluyo aquí tanto a los justiciables, como a los fiscos requirentes, como a los magistrados y funcionarios judiciales que intervienen en la cadena concesiva.

¹⁴¹ Categoría que se completa con el nombre, estado, capacidad y domicilio.

Definidos entonces los objetivos trazados por el legislador al incorporar y mantener en las sucesivas modificaciones legislativas la figura en análisis y, señalados también los bienes jurídicos a resguardar -como propuse expresamente como meta al iniciar el título en trato- , dejaré el análisis global e interconectado de los extremos para las conclusiones parciales y generales.

V.2.-La *facultatividad* de su adopción como elemento de presión y generación de riesgo subjetivo - La denominada *pena de banquillo*.

La inclusión de este apartado en particular no tiene como objeto replicar el exhaustivo análisis que efectué en el capítulo I, punto I.2 respecto de la letra de la ley ni de los métodos de interpretación de la norma (entre los que se encuentra el literal).

En este caso su inclusión y abordaje pretenden dilucidar si ese posible sesgo de *discrecionalidad* que descansa en cabeza del requirente, y que parece derivarse de la fórmula utilizada por el legislador, no encubre en definitiva un problema - enunciado hasta el hartazgo por el derecho administrativo- que no es otro que el relativo a la *exorbitancia* del mismo y el desequilibrio distorsivo entre prerrogativas estatales y garantías de los particulares que, en definitiva, flaco favor le hacen al concepto de justicia esbozado por Ulpiano¹⁴².

A su vez, me propongo abordar el tratamiento de los efectos *parafiscales* que devienen de esta potestad facultativa, como así también la generación de un riesgo subjetivo cuyo impacto recae en el administrado, y el que puede resultar rayano al concepto de *presión* lisa y llana.

¹⁴² Me refiero al inveterado concepto de justicia que postula “*dar a cada uno lo suyo*”.

Ahora bien, cierto es que el artículo -a nivel federal pero también a nivel provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires- contempla la posibilidad de solicitar estas medidas cautelares en *cualquier momento*. Con posterioridad ahondaré en los efectos que producen la adopción de fórmulas legislativas tan amplias, y el coto que ha puesto la jurisprudencia en relación a esa pretendida amplitud inconmensurable.

Al adentrarme en el tema previsto en este apartado, indefectiblemente vienen a mí las claras palabras del Dr. José O. Casas que en su entrevista citara con precisión quirúrgica las pautas generales dispuestas en el precedente “*Don Manuel de Ocampo*”¹⁴³ que oportunamente cité, tanto en el doble rol de la cautela propiamente dicha como de la producción del hecho externo y notorio que supone la adopción de la misma.

En idéntica inteligencia, receptor que “*la administración debe ser leal, franca y pública*” en su accionar, premisas que deben obrar como *metro patrón* para la ponderación de cualquier acción consecuente de parte del estado, como también del concepto rector del derecho adjetivo que descansa en la “*lealtad, probidad y buena fe procesal*”.

Dado que la primera regla de interpretación de las leyes es la de dar pleno efecto a la intención del legislador, la cual debe fluir del espíritu de las mismas, es decir la *literal*¹⁴⁴, debo señalar que cuando en la materia se utiliza la expresión “*en cualquier momento*” no solo se refiere a la instancia de determinación de oficio en la que se busca –dentro de un proceso formal que se inicia con la *vista-determinar* materia imponible, sino también en el proceso de *fiscalización* e incluso (algunos afirman que la equiparación es válida) en instancia de *investigación*.

¹⁴³ C.S.J.N., Fallos T. 10 P. 203.

¹⁴⁴ C.S.J.N., Fallos T. 150, P. 150.

El espíritu de lo antedicho, tiene su reflejo expreso en la norma que regula la facultad de emitir y firmar los certificados de deuda presunta, por aquellos funcionarios que –en tanto se trate de jueces administrativos- revistan el carácter de jefes de división determinación de oficio, jurídica, fiscalización o técnico jurídico. A su vez, y como bien lo indica Manesi¹⁴⁵ *“No prevé la ley 11.683, ni su reglamento, en qué supuestos puede la AFIP solicitar el embargo preventivo, es decir, ante qué concretas circunstancias de hecho el organismo recaudador puede acudir a la justicia para procurar el resguardo del crédito fiscal, o cuándo se considera que tal crédito se encontraría en peligro de cobro. A los fines de definir estas situaciones, y evitar criterios dispares entre las distintas dependencias de la administración tributaria, que conlleven a un tratamiento desigual entre los contribuyentes, se dictaron distintas normas de carácter interno¹⁴⁶, que exigen, como presupuesto de su procedencia, el riesgo altamente probable de insolvencia, vaciamiento o ausencia de los contribuyentes o demás responsables. “*

Advierto aquí una circunstancia que reputo al menos peligrosa, cual es la conjunción de dos extremos: a) por un lado la utilización de una fórmula amplia que permite expedir un certificado de deuda presunta que conllevará seguramente una medida cautelar limitativa contra el percutido y, b) por el otro, una innegable *pena de banquillo* que supone (ya de forma facultativa) que algunos contribuyentes transiten el periplo con sus bienes embargados y otros no.

¹⁴⁵ Manesi, Daniela, *“Algunas consideraciones sobre el embargo preventivo”*, Publicado en: PET 2014 (enero-530), 5.

¹⁴⁶ Manesi, Daniela, *Ibídem*, citando el trabajo previo de NAVARRINE, Susana Camila, *“Las causales del embargo preventivo y la inhibición general de bienes en las pautas establecidas para su procedencia por la AFIP”*, revista IMPUESTOS, 2008-24, pág. 2055.

Esta falta de objetividad, sumada a la redacción laxa *ex professo* y a la posibilidad de exorbitancia del derecho administrativo involucrado, conllevan la latente y perceptible posibilidad de toparse con una acción arbitraria con consecuencias potencialmente muy serias.

Para explicar lo antedicho, debo recurrir a la doctrina española, quien ha puesto el mote de ***pena de banquillo*** a aquel plazo de condena fáctica que no se encuentra dogmáticamente definida como tal, ni sigue los cánones procesales para considerarlo una condena propiamente dicha, pero que desde la faz del vivir cotidiano de quien lo sufre, importa una restricción efectiva a sus derechos.

Esta distinción [me refiero a contribuyentes que ameritan ser impactados por la medida de aquellos que no la sufren] que debiera apoyarse sobre parámetros de razonabilidad, basados en condiciones empíricas y verificables como presupuestos de insolvencia, análisis de riesgos, etc. se sepulta por la utilización de un lenguaje impropio para con un juez de la nación. Desde la declamación *sub* normativa interna los parámetros se exponen, pero raramente se materializan en los pedidos, mucho menos en las probanzas que se arriman en los expedientes que relevé.

A su vez, como demostraré luego y se reflejará en las conclusiones, no solo se contrarían los objetivos *apriorísticos* declamados sobre los que se finca la inclusión normativa, sino que se infringe un castigo temporal de manera cuasi-azarosa y sin control efectivo.

Mientras tanto y paralelamente, se eligen aquellas medidas más perjudiciales al patrimonio del administrado, cuando en realidad los objetivos trazan un norte distinto, esto es, como ya dije, mantener incólume el patrimonio para que una eventual sentencia condenatoria no se torne abstracta.

Cualquier operador advierte que el sistema velado es *contrafáctico* y auto justificante, dado que la teoría –y la realidad si se me permite- de la percepción del riesgo subjetivo implica que, frente a estas circunstancias, los percutidos opten por el mal menor y resuelvan conformar los ajustes propuestos.

Sin embargo, desde el plano del análisis dogmático que debería en definitiva motivar a los operadores del sistema, no pueden esbozarse estos fundamentos como legitimantes de una situación anómala.

V.3.- La diferencia empírica entre embargo e inhibición general de bienes.

Estimo prudente primero efectuar una definición de las dos medidas cautelares descritas en el articulado de la ley N° 11683 sin olvidar que muchas jurisdicciones provinciales remiten expresa o tácitamente a los códigos adjetivos, ampliando las posibilidades a otros tipos de medidas cautelares (Vgr. interventores recaudadores, intervenciones de caja, etc.)

En una primera aproximación y considerando puntualmente el tema que estoy abordando, el elemento de mayor peso que hace la diferencia entre ambas medidas cautelares enunciadas radica en que una [el embargo] puede ser efectivamente ejecutada y la otra [la inhibición general de bienes] tiende a la protección del patrimonio del deudor más que a su ejecutabilidad.

Es decir que el espécimen de medida cautelar, sea embargo o inhibición general de bienes se convierte en una *constante*, resultando entonces una *variable* el *tipo* de deuda sobre la que eventualmente recaerá dicha medida cautelar.

En ese camino, resulta pertinente hacer mención a la clasificación que hace Comadira¹⁴⁷ en tanto “*distingue entre el proceso cautelar conservativo (prevención*

¹⁴⁷ Comadira, Julio R., “Las medidas cautelares en el proceso administrativo. (Con especial referencia a la suspensión de los efectos del acto),” LL, 1994-C, 699.

conservativa) y el proceso cautelar innovativo (prevención innovativa) señalando que en el primer caso se trata de conservar una situación de hecho, para impedir que su cambio pueda frustrar el resultado práctico del proceso principal, mientras que en el segundo, la técnica consiste en disponer, desde el inicio, un determinado cambio en el estado de hecho. “

V.3.1.-Las medidas en particular.

V.3.1.1.- El embargo:

Desde el plano etimológico, coincido con la posición de Gozaini¹⁴⁸ en tanto sostiene con rigor que: *“usualmente el embargo se lo concibe como un mecanismo de apropiación de bienes del deudor; pero lejos esta de significar tal cosa, aunque de hecho lo suponga. En realidad proviene del latín imbaricare que expresa la idea de impedir, estorbar, obstaculizar y embarazar, y así es como lo adoptan muchos textos”*.

Aclara el autor citado que la indisponibilidad la pretende el embargante quien no tiene poder alguno sobre la cosa, sino en todo caso, sobre el derecho que lo fundamenta. En ese sentido afirma, y particularmente coincido con esta afirmación, que el embargante no adquiere ningún derecho real, y las únicas ventajas son de orden técnico, como puede ser la preferencia del cobro, que no es un privilegio del derecho material.

citado en Natalia F. Maques Battaglia y Matías J. Sac, Las medidas cautelares contra la Administración Pública, publicado en http://www.gordillo.com/pdf_unamirada/02sac.pdf; página 46.

¹⁴⁸ Gozaini, Osvaldo Alfredo, “Embargo y secuestro de cajas de seguridad”, Publicado en DJ 25/03/2009, 718- La ley 01/04/2009, 7

Resulta una *especie* del género *medida cautelar*, y se encuentra previsto a nivel nacional en la Sección 2° del Capítulo III del Título IV del Libro Primero del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, con un reflejo idéntico en las legislaciones procesales de las diferentes provincias.

El código adjetivo contempla sus distintas variantes en 11 artículos que van del N° 209 al N° 220 inclusive, por lo que describiré a continuación los trazos que estimo tienen mayor relevancia relativa.

Como cuestión notable y característica marca una pauta que debe ser respetada indefectiblemente y que se compadece con la naturaleza misma del crédito que da fundamento a su validez y subsistencia, me refiero a que: “(...) *se limitará a los bienes necesarios para cubrir el crédito que se reclama y las costas. (...)*”¹⁴⁹. Como resulta obvio, la accesoriedad y persistencia de los efectos de las medidas decretadas deben indefectiblemente ser compatibles con la vigencia de la deuda a cautelar, caso contrario, las medidas carecerían de apoyo sustantivo.

Por ello, impone al cautelado la obligación de: “(...) *abstenerse de cualquier acto respecto de los bienes objeto de la medida, que pudiere causar la disminución de la garantía del crédito, bajo apercibimiento de las sanciones penales que correspondieren.*”¹⁵⁰. Esta intervención reafirma la posición expuesta con antelación, en cuanto a que no hay adquisición de un derecho mejor sobre la caso, con la salvedad de las *ventajas técnicas* como la preferencia de cobro señalada

A su vez, el código dispone qué bienes no pueden ser objeto de embargo¹⁵¹, dado que disponer una cautelar a su respecto importaría violar derechos cuya

¹⁴⁹ CPCCN, Artículo N° 213.

¹⁵⁰ CPCCN, Artículo N° 214, Segundo párrafo.

¹⁵¹ CPCCN, Artículo N° 219.

importancia el legislador reputa inviolables en comparación con la deuda que pretende protegerse, siendo aquellos: “1) *En el lecho cotidiano del deudor, de su mujer e hijos, en las ropas y muebles de su indispensable uso, ni en los instrumentos necesarios para la profesión, arte u oficio que ejerza.* 2) *Sobre los sepulcros, salvo que el crédito corresponda a su precio de venta, construcción o suministro de materiales.* 3) *En los demás bienes exceptuados de embargo por ley. Ningún otro bien quedará exceptuado.”*

Por último, para lo que aquí interesa, establece normativamente una singularidad que lo diferencia de otras medidas por su impacto y previsión legal, que es aquella denominada *prior in tempore potior in iure*, cuya traducción normativa es la *prioridad del primer embargante*.

Esta condición importa que los embargos anotados con posterioridad a quien efectivamente impacte sobre el bien en primer lugar *afectaran únicamente el sobrante que quedare después de pagados los créditos que hayan obtenido embargos anteriores.*¹⁵²

En atención a la descripción de los bienes que afecta este tipo de cautelar, las exclusiones normativas que prevé el código adjetivo, y su eventual dualidad en lo que hace a la potencialidad de afectación a distintos tipos de deuda, pasaré a exponer idénticos extremos en relación a la Inhibición General de Bienes, para luego referirme a los puntos concordantes entre ambas, lo que me permitirá luego escrutar si su procedencia y orden prelativo se ajusta a los cánones de la deuda que pretenden cautelar.

V.3.1.2.- La Inhibición General de Bienes:

¹⁵² CPCCN, Artículo N° 218.

Resulta también otra *especie* del género *medida cautelar*, y se encuentra prevista a nivel nacional en Sección 5° del citado capítulo III del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, [una vez más] con un reflejo *cuasi-idéntico* en las legislaciones procesales de las diferentes provincias.

El código procesal –desde el aspecto de ubicación metodológica- prevé un artículo para la *inhibición general de bienes* y otro para la *anotación de litis*.

Me resulta interesante resaltar que el propio articulado establece a la I.G.B como una medida de índole residual que solo operaría en tanto “(...) *no pudiere hacerse efectivo por no conocerse bienes del deudor, o por no cubrir éstos el importe del crédito reclamado (...)*”.¹⁵³

Esta misma inteligencia sigue el artículo N° 111 de la ley N° 11683 al establecer que “(...) *podrá solicitar embargo preventivo, o en su defecto, inhibición general de bienes (...)*”. (El subrayado es propio).

Así opina Gozaini¹⁵⁴ en tanto sostiene que “*la inhibición general de bienes es una medida de excepción, sustitutiva del embargo que puede ordenarse únicamente por carencia, insuficiencia o desconocimiento de bienes del deudor y siempre que concurren las circunstancias que autorizan el embargo preventivo*”.

Sin embargo, a mi criterio y dada la redacción de los códigos fiscales provinciales, no es necesariamente una medida *residual*, es decir la *residualidad* no forma parte constitutiva de la herramienta, siendo ésta simplemente una cuestión de voluntad

¹⁵³ CPCCN, Artículo N° 228.

¹⁵⁴ Gozaini, Osvaldo Alfredo, *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación – Comentado y anotado -*, Editorial La ley, Buenos Aires, 2006, 2° Edición actualizada y ampliada, Tomo I, Página 653.

legislativa al establecer (normativa o *sub* normativamente) ordenes de prelación para la traba de medidas cautelares.

El argumento señalado no debe ser tomado a la ligera y no implica olvido alguno respecto de los métodos de interpretación de la ley, sin embargo manda a comparar una serie de medidas determinadas contra el objeto que declama cautelar y los bienes jurídicos que intenta resguardar, como también meritar la existencia de una característica única que subyace en el tipo de deuda en trato, me refiero al carácter presunto.

Aduna el criterio expuesto la posición de Gallegos Fedriani¹⁵⁵ a favor de la acumulabilidad de las medidas cautelares –de darse los presupuestos necesarios- en tanto pueden coexistir un embargo y una inhibición.

Es medular en este punto expresar con claridad mi posición, si bien esbozada en aquí y reservada para el fundamento de la tesis que abordaré más tarde en este trabajo. Esta se basa en que claramente el articulado dirigido a la generalidad de las medidas cautelares se bosquejó con la *protección y ejecutabilidad potencial* de dichos bienes en miras y, en consecuencia, para la satisfacción final del crédito.

Este diseño es plausible en tanto se cuente con una *deuda líquida y exigible* que cautelar, pero si –como en el caso- la deuda tiene una naturaleza presunta, aquel diseño de *protección y ejecutabilidad potencial* debe indefectiblemente ceder y mutar y –al menos por el lapso que dure esta deuda y su carácter presunto- y ceñirse a la cristalización del patrimonio solamente.

¹⁵⁵ Gallegos Fedriani, Pablo O., *Las medidas cautelares contra la Administración Pública*, Buenos Aires, Ábaco, 2002, 2ª ed., cap. II, pp. 39-40 citado en Natalia F. Maques Battaglia y Matías J. Sac, "Las medidas cautelares contra la Administración Pública", publicado en http://www.gordillo.com/pdf_unamirada/02sac.pdf; página 45.

Se abandona por propio imperio el objetivo de ejecución, por lo que carece de sentido que el orden de prelación se integre en primer lugar por medidas que justamente tienden a ella.

Sostendré luego, que las normas adjetivas cumplen su función de forma acabada en tanto la deuda fuere *líquida y exigible* pero subvierten el objeto definido *a priori* cuando no alcanzan a contemplar las deudas que no cumplan con el citado requisito.

Debiera, y así lo propondré a su debido tiempo y con la profundidad que el argumento merece, **en situaciones disímiles no recurrirse a soluciones generales** que, no solamente están pensadas para hipótesis diferentes sino que además la adscripción a esta equiparación torna de por sí insostenible el argumento que las motiva y fundamenta. Es, en cierta medida, la profecía autocumplida, toda vez que si efectivamente se llega a embargar –por ejemplo fondos en una cuenta corriente- indefectiblemente se tenderá a la ejecutabilidad del embargo, cambiando el paradigma que subyace a la presunción de deuda, mientras que si se inhibiera el patrimonio del deudor se perdería eventualmente – respecto de bienes registrables- la prioridad del primer embargante.

Por otro lado, en lo que respecta a la inhibición general de bienes, bien cabe recordar que esta cautelar contempla la inhibición de *vender o gravar* los bienes que integran el patrimonio del percutido, lo que implica lisa y llanamente que no le está vedado la incorporación de bienes –la que por otra parte le será beneficioso al acreedor- pero sí el desprendimiento o morigeración de derechos sobre aquellos que conforman su patrimonio.

A su vez, la I.G.B. no solo puede recaer sobre bienes inmuebles, sino que puede hacerse efectiva también sobre otros bienes del deudor que cuenten con una

forma específica de registraci3n y publicidad, como sucede por ejemplo en los dep3sitos bancarios.¹⁵⁶

Cierto es que el art3culo es claro al establecer que “(...) *No conceder3 preferencia sobre las anotadas con posterioridad.*” y que: “(...) *La inhibici3n s3lo surtir3 efecto desde la fecha de su anotaci3n salvo para los casos en que el dominio se hubiere transmitido con anterioridad, de acuerdo con lo dispuesto en la legislaci3n general.* (...)”.

En resumen, y esta situaci3n servir3 para la definici3n de una de las hip3tesis que integran la presente tesis: 1) la inhibici3n general de bienes es residual en el c3digo adjetivo por elecci3n y no porque dicha residualidad conforme una caracter3stica imprescindible de la propia cautelar y 2) la traba de la inhibici3n general de bienes no solo importa la imposibilidad de venta de los bienes integrantes del patrimonio del deudor sino la imposibilidad de gravar los mismos.

V.3.1.3.- Otras medidas cautelares:

Como explicit3 en la introducci3n de este cap3tulo, algunas de las normas locales, a diferencia de la norma federal de la que resultan fiel reflejo en varios aspectos, contemplan una multiplicidad de medidas que exceden las explicadas con antelaci3n. (Vgr: secuestro, intervenci3n judicial, embargo sobre cuentas de terceros, etc.)

¹⁵⁶ Cf. C3mara Nacional Civil, Sala A, 1992/11/18, “*M. de W., C. c. W., M.A*”, La Ley, 1993-C, 443, J. Agrup. Caso 9088 citado en Gozaini, Osvaldo Alfredo, *C3digo Procesal Civil y Comercial de la Naci3n – Comentado y anotado* - , Editorial La ley, Buenos Aires, 2006, 2º Edici3n actualizada y ampliada, Tomo I, P3gina 654.

No es ocioso recordar, teniendo siempre presente el carácter presunto de la deuda, que algunas jurisdicciones habilitan todo el catálogo adjetivo, y ello indefectiblemente generará los efectos propios del decreto de tales medidas, efectos que dicho sea de paso distan bastante del objetivo protectorio del patrimonio una vez trazado como relevante.

A todos los extremos precedentemente explicados hay que sumarle que las medidas en trato deben ser evaluadas y eventualmente concedidas *inaudita parte*, es decir sin intervención del percutido, a los fines de lograr el efecto que se pretende¹⁵⁷.

A mayor abundamiento y coincidiendo característicamente con toda medida cautelar, debe atenderse a su carácter finito, es decir que debe ponderarse no solo su impacto actual sino su impacto en el tiempo, el que por otra parte no puede ser *in eternum* bajo pena de tergiversar su propio fundamento¹⁵⁸.

Sin embargo, esta situación de finitud, estimo que no alcanza para morigerar el impacto que eventualmente podrá tener que soportar un deudor respecto de su accionar cotidiano.

V.4.- Requisitos procesales comunes a las medidas cautelares.

¹⁵⁷ C.P.C.C.N, Artículo N° 198: “*Las medidas precautorias se decretarán y cumplirán sin audiencia de la otra parte. Ningún incidente planteado por el destinatario de la medida podrá detener su cumplimiento. (...)*”

¹⁵⁸ C.P.C.C.N, Artículo N° 202: “*Las medidas cautelares subsistirán mientras duren las circunstancias que las determinaron. En cualquier momento en que éstas cesaren se podrá requerir su levantamiento.*”

Los requisitos comunes a toda medida cautelar se encuentran, como bien lo advierte Gordillo¹⁵⁹, no solamente en el artículo N° 230 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, sino sobre todo en el conjunto de disposiciones (Artículo N° 34, Inc. N° 5 aps. c) y d), e Inc. N° 6) que disponen la vigencia de los principios de igualdad y buena fe de las partes en el desenvolvimiento del proceso, a fin de instituir el necesario equilibrio entre las partes litigantes.

A su vez, son comunes a toda medida cautelar la obligación de contenido formal que impone que: “(...) *El escrito deberá expresar el derecho que se pretende asegurar, la medida que se pide, la disposición de la ley en que se funde y el cumplimiento de los requisitos que corresponden, en particular, a la medida requerida. (...)*”¹⁶⁰

Puntualmente, los requisitos contemplados en la Sección 6° del CPCCN son:

PROHIBICION DE INNOVAR

Art. 230. - Podrá decretarse la prohibición de innovar en toda clase de juicio siempre que:

- 1) El derecho fuere verosímil.*

- 2) Existiere el peligro de que si se mantuviera o alterara, en su caso, la situación de hecho o de derecho, la modificación pudiera influir en la sentencia o convirtiera su ejecución en ineficaz o imposible.*

¹⁵⁹ Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, Ob.cit., Ptos. 9.2 en página 30.

¹⁶⁰ C.P.C.C.N, Artículo N° 195, 2do párrafo, Capítulo III – Medidas Cautelares, Sección 1° -Normas generales.

3) *La cautela no pudiere obtenerse por medio de otra medida precautoria.*

Debo señalar aquí que en el supuesto bajo estudio, y toda vez que el requirente es la Nación, la Provincia, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o una municipalidad eventualmente, existe una exención del requisito de contracautela.¹⁶¹

Estimo pertinente hacer honor al siempre aleccionador criterio de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, en cuanto a marcar el rumbo jurisprudencial de los extremos a tener en consideración para decretar las medidas en trato, máxime cuando ellas –por definición- deben ser evaluadas y concedidas inaudita parte. En materia del decreto de medidas cautelares que recaen sobre certificados de deuda presunta, ha tenido una especial consideración en cuanto al escrutinio de los parámetros de *verosimilitud del derecho y peligro en la demora* y lo que estos conceptos jurídicos abstractos implican en realidad.¹⁶²

Es claro por la conjunción de reglas procesales imperantes, en directa relación con el momento procesal en que las mismas se generan y los extremos que prevé el legislador para su análisis de concesión, que a mayor *fumo bonis iuris* menor necesidad de *periculum in mora* y viceversa. A este concepto de interacción me refería previamente, cuando sostenía que ambos se *netean* (si se me permite el neologismo).

¹⁶¹ C.P.C.C.N, Artículo N° 200 inciso 1): “No se exigirá caución si quien obtuvo la medida: (...)1) Fuere la Nación, una provincia, una de sus reparticiones, una municipalidad o persona que justifique ser reconocidamente abonada. (...)”.

¹⁶² *In re "AFIP-DGI 30013/06 (AG 49) c Puente Hnos. Turismo Pasajes y Cambio S.A s/Medida Cautelar (autónoma)"* expediente 43.445/2006, fallo del 17 de marzo de 2008.

Si bien la circunstancia ideal es que existan acreditados ambos componentes y ellos fueran –desde una perspectiva externa- tendientes a la objetividad; no menos cierto es que muchas veces esta circunstancia idílica no se verifica en la hipótesis de razonamiento del magistrado, por lo que en ese caso la evaluación debe atender a los mecanismos expuestos. La balanza *puede y debe* ser compensada ponderando el mayor o menor grado de *verosimilitud del derecho* frente al mayor o menor grado de *peligro en la demora*, reservando como valladar la inexistencia de alguno de ellos, en cuyo caso no existe posibilidad de conceder la medida solicitada.

Es decir que los extremos procesales obran de condición indefectible para que se conceda la cautelar, y deben ser expuestos con la claridad suficiente para la posterior evaluación del magistrado. No cuadra aquí abogar por la pretendida redacción –que he criticado vehementemente- y que parece sugerir la obligación de concederse la misma en un término perentorio y frente al solo pedido del fisco.

Como expuse con antelación, la norma apunta a la obligación del juez de expedirse, **no de expedirse favorablemente sin evaluar las reglas necesarias para la protección del patrimonio pero también para velar por los derechos y garantías constitucionales del contribuyente**. Es claro que el juez no es un operador menor en el sistema concesivo y no puede operar como un autómatas concediendo medidas que afectan derechos sin ponderar los recaudos de verosimilitud del derecho y la conjunción con el peligro en la demora involucrados.

No puede soslayarse que detrás de la medida cautelar concedida sobre deuda presunta subyace la *renta pública* pero “*Ni el noble fin perseguido por el acreedor (renta pública), ni su condición (que no resulta diferencial, en términos procesales) lo habilita para no cumplir con las normas procesales básicas y comunes a los institutos descriptos.*”¹⁶³ A su vez, el perjuicio futuro y su intensidad no

¹⁶³ Waissman, Juan y Améndola, Manuel Alejandro, “Un límite necesario”, La Ley, Buenos Aires, PET 2009 (agosto-425), 3.

necesariamente debe ser irreparable, *bastando simplemente que la sentencia resulte ineficaz o de imposible cumplimiento, in natura, por supuesto.*¹⁶⁴

Coincido con las apreciaciones de la doctrina en cuanto –si bien no de forma taxativa pero si enunciativa- ubica las características de la mayoría de las medidas cautelares clásicas como: *“instrumentales (sirven al proceso principal), provisionales (duran hasta que se sustancie el proceso final), mutables o flexibles; se disponen inaudita parte; el conocimiento para decretarlas es en grado de apariencia; no produce efectos de cosa juzgada; no tiene incidencia directa sobre la relación procesal; no causa instancia; su acogimiento no configura prejuzgamiento; son de ejecutabilidad inmediata; revisten carácter de urgente”*¹⁶⁵.

La característica de instrumentalidad también fue oportunamente señalada por Calamandrei¹⁶⁶ quien sostuvo que *“las medidas cautelares, en tanto se hallan indudablemente preordenadas a la emisión de una ulterior resolución definitiva, carecen de un fin en si mismo.”*

¹⁶⁴ Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, Ob.cit., TOMO 2°, Capítulo XIII, Ptos. 9.3 en página 34.

¹⁶⁵ De los Santos, *Medida autosatisfactiva y medida cautelar*. “Revista de Derecho Procesal”, N°1, P.31 citado por Navarrine, Susana Camila, “Medidas Cautelares y Amparo tributario”, Director: Horacio A. García Belsunce, *Tratado de Tributación*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, página 408.

¹⁶⁶ Calamandrei, Piero, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, traducción de Marino Ayerra Merin, Buenos Aires, El foro, 1996, pagina N° 40 citado por Cassagne, Ezequiel, “Las medidas contra la Administración” , en repositorio digital <http://www.cassagne.com.ar/publicaciones/>.

V.5.- Previsiones procesales de la Administración previas a la solicitud.

Desde el punto de vista de las pautas de implementación *intra*-muros de la legislación en trato, la totalidad de las administraciones que contemplan en sus códigos fiscales esta posibilidad han reglamentado internamente los procesos tendientes a su concesión.

Ello así, con antelación la Administración Federal de Ingresos Públicos había oportunamente dispuesto una Instrucción General conjunta Instrucción General Conjunta 429/98 (DI PYNF) y 1/98 (DI CJUD) que fuera derogada posteriormente por la Instrucción General Conjunta N° 790/07 (DI PYNF) y N° 4/07 (DI PLCJ) que a la fecha de la presente tesis se mantiene vigente.

Esta, obviamente amparada por la delegación de facultades de interpretación y reglamentación concedidas al Administrador Federal por el decreto N° 618/97, recae en las instancias inferiores por delegación y tiende, aunque sea desde el punto de vista de la diatriba, a pretender objetivizar los parámetros en los que se solicitará una cautelar de esta naturaleza, para intentar dotar de algún andamiaje objetivo el pedido, ahuyentado la arbitrariedad que en definitiva existe.

En lo que interesa desde el punto de vista procesal, las normas internas de la A.F.I.P contemplan la responsabilidad de las Secciones de Cobranza Judiciales –y por consiguiente de los agentes fiscales que le dependen- de efectuar el contralor del plazo de caducidad previsto en el articulado (300 días hábiles judiciales), debiendo en ese mismo sentido requerir al área solicitante de las medidas, con antelación suficiente al vencimiento del plazo de caducidad de los embargos preventivos y/o inhibición general trabados por esta última, las instrucciones relativas a la viabilidad de la emisión de la boleta de deuda definitiva, a fin de promover el juicio de ejecución fiscal.

En idéntica inteligencia, y dando entonces forma al fundamento que luego replicara la CNCAF en el precedente “Nueva Zarelux”¹⁶⁷, las ejecuciones fiscales que se iniciaren dentro del plazo de 300 días hábiles judiciales (o el que la norma disponga), cumpliendo de esta manera la previsión legal, deben indefectiblemente ser asignadas al mismo mandatario o agente judicial.

De cumplirse con esta norma lógica, eventualmente el embargo preventivo pasará entonces a perseguir el carácter de ejecutivo/ejecutorio, toda vez que la deuda que subyace se ha convertido en una deuda líquida y exigible, y por tanto el carácter ínsito que tiende al cobro del crédito, se encontrará plenamente vigente.

Oportunamente la norma marco sufrió algunas adecuaciones y modificaciones ampliando las facultades de firma del citado certificado de deuda presunta no ya solamente a las jefaturas de división fiscalización o revisión y recursos, sino también a las jefaturas de división jurídica y/o técnico jurídicas, en tanto ellas tuvieran a su vez calidad de juez administrativo.¹⁶⁸

Como parámetros *meramente enunciativos* la norma prevé para la evaluación de procedencia que se tenga en consideración:

a) Pasivo del contribuyente (monto, vencimiento y privilegio de cada deuda) y la posibilidad de ser atendido con la realización del activo o con el flujo de ventas o ingresos operativos.

b) Existencia de procesos administrativos o judiciales de carácter patrimonial, en curso o con condena no cumplida.

¹⁶⁷ Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala III, *in re "AFIP-DGI c/NUEVA ZARELUX S.A. s/cautelar autónoma"*, ya citado.

¹⁶⁸ Instrucción general conjunta N° 653/02 (DI PYNF) y 3/02 (DI NPCJ).

c) Cumplimiento de los compromisos comerciales. Existencia de pedidos de quiebra, presentación en concurso preventivo, cesación de pagos, compras a plazo fuera de las formas usuales del mercado o con intereses excesivos.

d) Obligaciones relevantes con relación a su situación patrimonial, asumidas en interés de terceros.

e) Recurrencia al crédito falseando o alterando su estado económico financiero.

f) Disminución llamativa del activo, sin causa concreta que lo justifique.

g) Cualquier otro elemento de juicio que permita sospechar manejos patrimoniales (enajenaciones fuera de los usos de plaza o por debajo del precio corriente de plaza de bienes relevantes, compra de bienes de uso o insumos significativos, o pago de servicios por valores superiores a los de mercado, compromisos en favor de terceros insolventes o que no hayan dado cumplimiento a su contrapartida, etc.).

h) Disminución evidente del índice de rotación de mercaderías a partir del tiempo de la verificación, medido con relación a períodos anteriores, fundamentalmente cuando esa disminución incida directamente sobre las utilidades del responsable.

i) Deterioro de la tendencia verificada en índices de solvencia patrimonial y/o financiera.

j) Cuando se presuma con fundamento serio y verosímil que existe la posibilidad de constitución o transformación de sociedades, con el propósito de eludir el pago del gravamen determinado.

También manda a tener en consideración en aquellos supuestos en los que hubiera un proceso de *determinación de la materia imponible con vista notificada* que se analice:

a) *Viabilidad de pago del monto del ajuste practicado. Relación entre el monto del ajuste determinado y el margen de utilidad neta o el patrimonio del contribuyente según las últimas declaraciones juradas presentadas de los impuestos a las Ganancias, a la Ganancia Mínima Presunta y/o a los Bienes Personales.*

b) *Nivel de endeudamiento de la empresa, tomando en consideración el ajuste determinado.*

c) *Existencia de fallos que resulten contrarios a la posición de Fisco respecto del ajuste determinado, y la tendencia de la jurisprudencia para casos similares.*

d) *Calificación en SIPER¹⁶⁹.*

e) *Historial de la empresa respecto de otras fiscalizaciones practicadas.*

f) *Posicionamiento de la empresa o del contribuyente en el mercado y perspectivas comerciales de futuro que hagan presumir innecesarias la disposición de este tipo de medidas.*

Como se puede advertir, esta enunciación no taxativa, tiene como objetivo –en la esfera del *deber ser*– marcar algunas pautas de acción que parecen por demás lógicas para fundar el pedido de medidas cautelares “en cualquier momento”, sin

¹⁶⁹ Sistema de percepción de riesgos (SIPER por sus siglas).

embargo –en la esfera del *ser-* se advierten a diario situaciones en las que prima la exorbitancia de la discrecionalidad, convirtiendo los puntos señalados *supra* en meros argumentos de un sofisma.

Sin perjuicio de analizar los extremos dirigidos a los tributos nacionales, el reflejo se verifica en todas las legislaciones *sub*-nacionales, por lo que su repaso comprende a la totalidad de las jurisdicciones y pretende también coleccionar las experiencias jurisprudenciales en la materia.

V.5.1 ¿A quién se dirige?

Como resulta obvio de la lectura de la norma de fondo, la norma reglamentaria se dirige a todos los potenciales operadores que pueden solicitar la medida, esto es tanto las áreas de determinación de oficio como las áreas de fiscalización externa o preventiva. Ahora bien, teniendo en consideración la amplitud del texto del articulado y no solamente la limitante reglamentaria, bien podría dirigirse a todas las áreas, inclusive a la instancia de *investigación*.

Debo advertir que la jurisprudencia es mayoritaria en el sentido de acotar el ámbito en que se puede solicitar la medida –con vista notificada-, sin perjuicio de lo cual es dable resaltar que la norma no lo prohíbe y que se ha hecho uso de la herramienta con antelación obteniéndose una sentencia de cámara favorable a este respecto, situaciones que serán expuestas en el apartado de jurisprudencia.

V.5.2 ¿En qué supuestos procede?

El requisito es que se haya evaluado un riesgo altamente probable de insolvencia, vaciamiento o desaparición de los contribuyentes o responsables. Como dato enunciativo se han citado los parámetros que ponderaría un eventual operador de la herramienta, pero se advierte que dado su carácter estos elementos –obviamente- no son los únicos que pueden tenerse en consideración, tanto para solicitar la medida cautelar cuanto para concederla o desestimarla.

V.5.3 ¿Qué parámetros se deben verificar?

La norma detalla una serie de elementos a coleccionar previo a la solicitud, teniendo en consideración el carácter autosuficiente del pedido. Por lo dicho, y con prescindencia del orden prelativo de cautelares por las que luego optará en su petición, manda (seguramente considerando tanto las cuestiones normativas como las pretorianas establecidas por la jurisprudencia) a efectuar una serie de verificaciones que pretenden nutrir los extremos de verosimilitud del derecho y peligro en la demora.

En resumen, ellos son:

- coleccionar la mayor cantidad de datos de los bienes cuyo embargo se solicitará con descripción acabada de datos catastrales, partidas, y embargos o inhibiciones que pesen sobre ellos o sus titulares;
- En cuanto a las personas físicas: Apellidos y nombres completos (sin abreviaturas ni iniciales), domicilio real y fiscal, datos filiatorios (padre y madre), Tipo y número de documento de identidad (para argentinos, indicar DNI, L.E. o L.C.; para extranjeros residentes en el país, DNI o en su defecto número de pasaporte; y para extranjeros no residentes el número de pasaporte o del documento que corresponda según la ley del país de su residencia y constancia de no ser residente) y, en su caso, CUIT, CUIL o CDI.
- En cuanto a las personas jurídicas: Nombre completo de la sociedad, datos de inscripción tal como figuren en el registro respectivo, domicilio y CUIT. Consignar si se trata de una sociedad regular y, en su defecto, indicar si la sociedad es de hecho o en formación.

Los demás parámetros objetivos varían en su composición dependiendo de la jurisdicción de que se trate y forman parte de la esfera misma de previsiones de los determinados organismos actuantes.

Dichos fundamentos de la solicitud se alejan de la esfera académica, transformándose en cuestiones de *análisis de riesgo subjetivo* del organismo en de que se trate, razón por la que por su carácter descripto no serán tratados en esta tesis.

Sin perjuicio de lo antedicho y retomando la operatoria propia que sí resulta relevante, evaluados los extremos que ameritan la expedición del certificado de deuda presunta, el derrotero interno sigue la misma suerte que en el supuesto de que existiera una boleta de deuda por *deuda líquida y exigible*.

La expedición del título cuanto sus requisitos identificatorios son los idénticos, la verificación entre el sorteo, la radicación y la confección del expediente propiamente dichos, tanto como la verificación en cada uno de los pasos procesales del pago frente a un reconocimiento eventual de deuda.

Ergo, los requisitos extrínsecos son coincidentes a los detallados por la doctrina¹⁷⁰, aun reconociendo que aquellos no tienen una previsión normativa expresa pueden resumirse en que:

1. Deberá constar con precisión nombre y apellido, razón social o denominación de la asociación o entidad de que se trate, sin abreviaturas o iniciales, salvo cuando las mismas formen parte del nombre oficial y lugar y fecha de emisión.

¹⁷⁰ Folco, Carlos María, "Las medidas cautelares en la ejecución fiscal", Publicado en: LA LEY 2008-E, 786, punto 5.10.

2. *El domicilio deberá indicarse en la forma más completa posible, incluyendo el código postal respectivo, debiendo tenerse presente lo dispuesto por el artículo 3 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones y la normativa vigente al efecto.*

3. *Cuando se trate de responsables previstos en el artículo 8 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, se consignará la circunstancia de tratarse de deudores solidarios y la situación o vinculación jurídica que origina tal solidaridad para el pago de la deuda fiscal.*

4. *La boleta de deuda será numerada en forma correlativa anual. Dicha numeración se conformará con: a) el código de la dependencia de origen, b) número identificador del título, c) los dígitos indicativos de la cantidad de títulos que integran el juicio, d) el año.¹⁷¹*

5. *En caso de ejecutarse multas, se consignará la fecha en que fue notificada la resolución por la que quedó ejecutoriada.¹⁷²*

Entendemos que el incumplimiento a los requisitos formales citados en los puntos anteriores, con la sola exclusión del 4º, otorgará fundamento a la excepción de inhabilidad de título prevista en el artículo 92 de la ley de rito tributario.

¹⁷¹ En el caso en trato los certificados de deuda presunta a nivel federal cuentan con una numeración diferenciadora que empieza a contar correlativamente desde el número 30000 para poder efectuar una distinción visual sin ingresar al análisis del caso en particular.

¹⁷² En este caso, y sin perjuicio de mi opinión negativa en cuanto a la posibilidad de cautelar multas en certificados de deuda presunta, debo aclarar que no existe la posibilidad de tener una multa en condición de ejecutoriada por la incidencia propia de la deuda que subyace y del tipo de proceso.

Excluimos el punto 4° en mérito a que la numeración de la Boleta de Deuda en forma correlativa anual solo incide internamente en el control administrativo implementado a través del SIRAEF¹⁷³.

El punto 2.2.6 de la Disposición —contenido dentro de las formas extrínsecas de la Boleta de Deuda—desborda tal supuesto, en mérito a ordenar que "en el escrito de demanda se indicará la medida cautelar a trabarse sobre los bienes del deudor y la forma en que se diligenciará la misma."

V.5.4 Particularidades.

Se detallarán en este apartados algunas de las cuestiones decididas por normas reglamentarias que hacen a la aplicación empírica de la herramienta y con las que en definitiva, no concuerdo en cuanto al a) orden prelativo vs. el objeto cautelado, b) responsabilidad del agente judicial en lo que al control de plazos se refiere, c) responsabilidad frente a la evaluación de un pedido de sustitución que mitigue los efectos de la medida y d) factibilidad de la acumulación de los certificados de deuda presunta con las boletas de deuda emitidas con posterioridad.

V.5.4.1 El orden prelativo.

Establece un orden de prelación de las medidas cautelares a adoptar y que deben ser considerados al momento de informar a S.S. de los activos susceptibles de cautela; ésta se establece del siguiente modo:

- 1) *Inmuebles,*

¹⁷³ Sistema de Radicación de Ejecuciones Fiscales (S.I.R.A.E.F por sus siglas)

- 2) *Muebles registrables (comprende aeronaves, embarcaciones, rodados, marcas, patentes, derechos de autor, etc.)*
- 3) *Otros bienes (embargos domiciliarios) (comprende muebles y útiles, maquinarias).*
- 4) *Cuentas a cobrar y otros créditos.*
- 5) *Bienes de cambio.*
- 6) *Cuentas Bancarias.*
- 7) *Títulos y acciones.*
- 8) *Participación en sociedades.*

Es interesante resaltar que la propia norma acuerda con la potencialidad que propongo, al establecer en su orden prelativo una advertencia al ponderar el punto 4 que cité, disponiendo que *“Revistiendo la deuda por la que se propicia la traba de embargo preventivo el carácter de presunta y con el objeto de no alterar o entorpecer el normal desarrollo del giro comercial del contribuyente, los funcionarios intervinientes, siempre que hubiere otros bienes para efectivizar la medida cautelar, deberán abstenerse de solicitar medidas precautorias sobre...”* y remite el punto 4 del orden detallado *supra*.

Nada se dice respecto de la sustitución ni de sus particularidades en el ofrecimiento de bienes de difícil o nula posibilidad de realización en el mercado pero que sin embargo aparentan tener un valor relativo que alcanza a la categoría de *garantía real suficiente*.

La norma traduce en sendos anexos los datos que su texto requiere y que deben ser puestos en conocimiento del magistrado para la evaluación de la concesión.

Debe tenerse en consideración, como bien lo explica Folco¹⁷⁴ al analizar la Disposición 276/2008 (A.F.I.P) que el orden prelativo no es absoluto, y por tanto refrenda en el punto 5.5 lo que dispone la autoridad reglamentaria “*No obstante, se faculta a las jefaturas para autorizar el apartamiento de tal disposición cuando la experiencia local o las circunstancias particulares del caso evidencien que recurriendo a otro orden de aplicación de medidas cautelares ha de obtenerse mayor efectividad (punto 1.3.10.)*”. Esta situación, implica que el orden prelativo no es sí mismo constitutivo de la/s medida/s, sino que resulta una invocación proyectiva tendiente a la mayor efectividad protectora de ellas, el que puede mutar en atención a las circunstancias particulares de cada caso.

V.5.4.2 El control de plazos de caducidad.

El control de los plazos de caducidad recae normativamente en cabeza de los agentes fiscales, quienes tienen a su cargo el debido control de plazos estipulados en la norma.

A mi criterio, este es otro error de concepto, puesto que se le impone al agente judicial la responsabilidad de controlar un plazo cuya solución no depende él, y respecto de la cuál se encuentra absolutamente ajeno y exento de intervención en el proceso determinativo. La lógica indica que –siguiendo el principio de inmediación- sea el área que estimó procedente emitir el certificado de deuda presunta, quien se encargue del control de los plazos de caducidad, toda vez que de esa área depende en definitiva que la deuda que subyace se convierta de presunta en líquida y exigible.

¹⁷⁴ Folco, Carlos María, Ob.cit.

V.5.4.3 Evaluación de los bienes para la sustitución.

Más allá de lo dicho en relación al artículo N° 60 del Decreto 1397/79 ¹⁷⁵, importará la responsabilidad del agente judicial acceder o no al pedido de sustitución de medidas cautelares, debiendo ponderar los parámetros que imponga el organismo solicitante.

Cabe considerar que –dentro del marco *sub* normativo del organismo recaudador-: *“Los tipos de garantía aceptables y el procedimiento aplicable para su constitución, ampliación, prórroga, sustitución y extinción, se regirán por las normas reglamentarias generales que sobre la materia fueran dictadas por el organismo”*.

Lógicamente, de lo que trata la aceptación o rechazo de lo dispuesto en el artículo N° 60 obedece estrictamente a la esfera administrativa y puede ser sorteado fácilmente sometiendo la decisión de la sustitución al ámbito judicial, donde un tercero independiente resolverá la procedencia o no de la sustitución.

En el mismo sentido la norma establece los parámetros de acumulación en el caso de generarse boletas de deuda sobre la deuda otrora presunta y luego firme.

V.6.- La cautela de las multas de naturaleza penal.

¹⁷⁵ Decreto N° 1397/79 (Publicado en el Boletín Oficial del 25 de Julio de 1979) *“Art. 60 - Las garantías ofrecidas en sustitución del embargo preventivo deberán ser aceptadas o rechazadas administrativamente en un plazo que no podrá exceder de diez (10) días.”*

En este punto coincido con Améndola¹⁷⁶ en que dada la naturaleza penal de las multas impositivas, y si bien aquellas resultan impuestas en un proceso donde se determina la materia imponible¹⁷⁷, revisten carácter enteramente diferente del tributo.

Son en esencia disímiles, pues su nacimiento no responde a una previsión presupuestaria, o a una expectativa cierta del Estado por el ejercicio de su potestad tributaria, sino que actúan por la negativa: tienden a penalizar determinadas conductas que el legislador encuentra, *a priori*, disvaliosas.

Es claro que su finalidad represiva destierra la idea *pura* de interés fiscal en la percepción de la resultante dineraria de las multas, pues éstas solo tienen carácter accesorio en el caso de las sanciones.¹⁷⁸

Si bien las multas integran (en tanto se paguen) los ingresos del Estado Nacional —y por conexidad las previsiones contempladas por el artículo N°4 de la

¹⁷⁶ Améndola, Manuel Alejandro, "Aplicabilidad del certificado de deuda presunta respecto de multas no ejecutoriadas", La Ley, Buenos Aires, PET 2008 (diciembre-409), 9.

¹⁷⁷ O en defecto se adquiere la denominada indemnidad fiscal conforme el texto del artículo N° 74 de la ley N° 11683 que estipula: "*Cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no ocurriera se entenderá que la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente.*"

¹⁷⁸ C.S.J.N., Fallos T. 297 P. 215.

Constitución Nacional que establece la composición del tesoro—, lo cierto es que no son aplicadas con fines recaudatorios como objetivo primario y no pueden tener la expectativa de constituirse como ingresos genuinos y previsibles, sino que asumen un carácter contingente; dependen del obrar del infractor y, filosóficamente, son concebidas para paliar, en definitiva, una situación no querida por el sistema tributario.

Amén de lo expuesto, ellas para ser llevadas a un juicio de ejecución fiscal deben encontrarse *ejecutoriadas*¹⁷⁹, lo que implica que no puede existir pendencia recursiva a su respecto, ni plazo vigente para el ejercicio de un remedio procesal.

Coincido con el autor citado en que al utilizarse el término *deuda* en sentido amplio y, toda vez que *donde la ley no distingue no debemos distinguir nosotros*, se está tergiversando el objeto en sí mismo que da lugar a una cautela sobre una deuda de carácter presunta. Afirmo esto dado que se advierte que se pretende cautelar la *resultante económica* de una multa, olvidando su naturaleza y efecto por el cual la misma se concibe dentro de un sistema tributario integral, y pretendiendo valerse para ello de una vía impropia que resulta ser el certificado de deuda presunta.¹⁸⁰

¹⁷⁹ Artículo N° 92 *in fine* de la ley N° 11683 (T.O en 1998, sus modificaciones y complementarias). El reflejo en las demás jurisdicciones es idéntico y motivó sendos pronunciamientos jurisprudenciales. (Vgr en CABA (TSJ) *in re* “*Buenos Aires Container Services S.A. c/ GCBA s/ recurso apel. jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido*”, Expte. n° 5890/08; “*Mapfre Argentina Seguros SA c/ Ciudad de Buenos Aires Ejecución Fiscal*”, sentencia del 3 de Mayo de 2006 del Tribunal Superior de Justicia de la C.A.B.A; entre muchos otros similares.

¹⁸⁰ No resulta óbice genuino de mi argumento lo expuesto - a mi criterio de forma errónea - por la Dirección Asuntos Técnicos y Jurídicos de la Dirección General Impositiva (“Boletín de la D.G.I.”: 356-198) en el dictamen 22, emanado el 26 de

En resumen, concuerdo que dada la *naturaleza penal* de las multas tributarias, y el hecho de que las mismas no se encuentran *ejecutoriadas* al momento del libramiento del certificado de deuda presunta, **no pueden formar parte ni del proceso ni de la cautela que eventualmente se derive del mismo**, por ser contrario dicho accionar a la presunción de inocencia contenida en el artículo N° 18 de la Constitución Nacional¹⁸¹ ubicando a la multa de naturaleza penal en una esfera recaudatoria pura que no le es propia.

V.7. La vigencia de la ley penal tributaria y la falta de definición expresa del curso de acción. Acciones recíprocamente contrarias.

abril de 1983 y citado por Améndola, Manuel Alejandro, "Aplicabilidad del certificado de deuda presunta respecto de multas no ejecutoriadas", trabajo citado.

¹⁸¹ Constitución Nacional, Artículo N° 18, *"Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación. Quedan abolidos para siempre la pena de muerte por causas políticas, toda especie de tormento y los azotes. Las cárceles de la Nación serán sanas y limpias, para seguridad y no para castigo de los reos detenidos en ellas, y toda medida que a pretexto de precaución conduzca a mortificarlos más allá de lo que aquélla exija, hará responsable al juez que la autorice."*

Si bien como dije estoy al corriente de la doctrina de la C.S.J.N. que impone que no debe presumirse inconsecuencia en el legislador¹⁸², aun con las limitaciones propias e históricas de esta afirmación, ocurre en este caso una circunstancia que no debo soslayar.

Como el estudio de cualquier *rama* del derecho concluirá, coexisten necesariamente *sub* ramificaciones de ese mismo derecho, sea que este se reputa o no autónomo. Estas bifurcaciones son específicas, obedecen a la necesidad de dotar a dicha rama de una integralidad tal que le permita resolver los conflictos cotidianos que se susciten con soluciones aplicables a esa disciplina específica. Va de suyo entonces que determinadas ramas del derecho tendrán –dependiendo de la óptica con la que se encare el problema- pensamientos, desarrollo y –eventualmente- soluciones acordes al derecho aplicado.

Un buen diagrama sustantivo y adjetivo permite la correcta interrelación entre esas mismas ramas, para evitar el escándalo jurídico que produciría tener dos sentencias de fueros diferentes sobre una misma materia, que pudieren resultar, en definitiva, contradictorias.

En ese camino, existen diversas soluciones posibles, instrumentadas como reglas adjetivas que suelen aplicarse; como condiciones de procedibilidad, o como reglas de preeminencia, o intervención exclusiva de una rama respecto del aspecto sustantivo y sujeción de la otra sometida en el tiempo a la resolución del primero, y una gran lista de posibilidades que se articulan para que justamente no se produzca –aun potencialmente- este peligro de escándalo.

Retomando el tema en desarrollo, debo advertir que la medida contenida a nivel federal en el artículo N° 111 de la ley N° 11683 –como he sostenido- tiende, desde

¹⁸² C.S.J.N., Fallos T.1, P. 297.

que se delineó su objetivo primario, a la *protección del patrimonio* del eventual deudor, a fin de no tornar ilusoria una eventual sentencia condenatoria.

Sin embargo, existe en la misma órbita del derecho tributario reputado autónomo, pero ya en la *sub* especie penal tributaria, una figura que la ley N° 24769¹⁸³ incorpora dentro del título III dedicado a los “delitos fiscales comunes”.

En efecto, el artículo N° 10 de la ley N° 24769 nos conduce a la acción típicamente antijurídica y culpable denominada *insolvencia fiscal fraudulenta*.

Dice el artículo: “*Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.*”

Este tipo penal sanciona con prisión el hecho consumado de aquella circunstancia fáctica –insolvencia- cuyo freno resulta ser la medida cautelar central para esta tesis.

Ergo, de solo confrontar someramente las contingencias sustantivas y adjetivas de un caso hipotético, bien podría señalarse que es imposible perpetrar el delito descrito y por tanto tener por acreditado tanto el elemento comisivo como la

¹⁸³ Ley N° 24769, sancionada el 16 de Diciembre de 1996 y Publicada en el Boletín Oficial del 15 de enero de 1997.

intención subjetiva que redondea la existencia de delito, si previamente falta el elemento objetivo que debe precederlo¹⁸⁴.

Es interesante la controversia advertida, toda vez que si se siguiera la tesis del absurdo y se invirtiera el análisis, bien cabría preguntarse (como señaló con énfasis en la entrevista el Dr. Bulit Goñi) si no es el estado a través del uso de las herramientas que tiene a su alcance quien tiene el poder efectivo de coartar el principio de ejecución de un delito penal, y en ese caso si no debería juzgarse a todos los funcionarios que, teniendo a su disposición una herramienta semánticamente tan amplia, no la utilizan abriendo –sin saberlo- la puerta para la configuración del extremo objetivo del delito de insolvencia fiscal fraudulenta.

Esto bien se podría afirmar, toda vez que los elementos que integran la *descripción típica* están presentes en ambas figuras. Me refiero a la notificación necesaria que supone la formulación “*habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias*”.

Es claro que la inclusión de esta comparativa no conlleva la intención de forzar la solución propuesta precedentemente, sino simplemente subrayar que existen

¹⁸⁴ Debo, sin ánimo de adentrarme en un tema ajeno a la tesis en sí misma, comentar que la teoría del delito se complementa con la de la personalidad de la pena, razón por la cual para tener por acreditada la configuración penal tributaria del hecho ilícito debe reunirse indefectiblemente tanto el elemento objetivo como el factor de atribución de responsabilidad –a título de dolo en este caso- o elemento subjetivo que permite afirmar la existencia de un delito penal. Máxime en el caso -como el de autos- en que no se esté considerando un "delito especial propio" sino un "delito común" como el del artículo N° 10 de la ley N° 24769.

normas eventualmente cruzadas, y que el legislador a sabiendas de aquellas no ha impuesto normas de base ni reglamentarias tendientes a morigerar el impacto de transitar esta vía, dejando por un lado en manos del requirente la facultad de solicitar las medidas cautelares *en cualquier momento* y, en manos del poder judicial, de efectuar el análisis de verosimilitud del derecho y peligro en la demora.

Creo firmemente que este ejemplo básico, que brindo como un apartado más, es en sí mismo la demostración tanto del impacto de la herramienta como la declamación de que los requisitos no se delinearán *ex profeso*, puesto que la percepción de la *renta pública* tiene la importancia relativa de hacer que eso suceda.

V.8. La incidencia de la ley N° 25293 que creó los Juzgados Federales de Ejecuciones Fiscales Tributarias.

Resulta relevante repasar la ley N° 25293¹⁸⁵ ya que en su artículo N° 1 estableció la *competencia específica* en materia de ejecuciones fiscales tributarias de seis nuevos Juzgados Federales de Ejecuciones Fiscales Tributarias con jurisdicción territorial en la Capital Federal.

Por imperio de la aplicación del *principio de legalidad* y al reasignarse las causas de los Juzgados en lo Contencioso Administrativo Federal (secretaría de ejecuciones fiscales) a los nuevos Juzgados Federales de Ejecuciones Fiscales Tributarias se suscitaron varias declinatorias de competencia fundadas en que la *competencia específica* que marcaba la ley se refería exclusivamente a ejecuciones fiscales y no a trámites de certificados de deuda presunta que en esencia *no son* ejecuciones fiscales.

¹⁸⁵ Ley N° 25293, sancionada el 13 de Julio de 2000 y promulgada el 11 de Agosto de 2000.

Este conflicto de competencia fue dirimido por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “Nueva Zarelux”¹⁸⁶, asignando competencia a estos nuevos estrados.

Considero que resulta importante señalar el extremo relatado, dado que allí –al declarar la competencia del Juzgado Contencioso Administrativo de Ejecuciones Fiscales N°1- la Cámara Contencioso Administrativo Federal sostuvo que la medida cautelar autónoma, eventualmente, tenía como horizonte —una vez dilucidada la cuestión que tornare líquida y exigible la deuda de fondo— redundar en un juicio de ejecución fiscal, por lo que le extendió la competencia aún en estos supuestos.

Esta solución, por un lado tiende coyunturalmente a la salida de un problema de base –descomprimir luego de los denominados “amparos del corralito” a los Juzgados Contencioso Administrativos Federales-, pero por otro lado valida la tesis de que sí tiende *eventualmente* a la ejecución de la deuda. Ahora bien, es claro que hasta tanto esta deuda no se encuentre *líquida y exigible* se estará frente a una *mera tendencia procesal*, pero las diferencias empíricas del tipo de deuda derraman indefectible e inversamente –incluso- al tipo de proceso que se adopta (con las particularidades que le son propias y que se subrayan en este trabajo).

V. 9. La sanción de la ley N° 26.854 en relación tema *sub examine*.

En el año 2013 el Honorable Congreso de la Nación Argentina sancionó la ley N° 26854¹⁸⁷ que refiere a las *medidas cautelares en las causas en las que es parte o*

¹⁸⁶ Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, *in re* "AFIP-DGI c/NUEVA ZARELUX S.A. s/cautelar autónoma", ya citado.

¹⁸⁷ Publicada en el Boletín Oficial del 30 de Abril de 2013.

interviene el Estado nacional (Cf. Título I) y sendas normas complementarias (Cf. Título II).

El análisis de incidencia respecto del tema abordado me fue específicamente requerido por mi directora de tesis –apreciación en la que coincido por su relación evidente-, por lo que abordaré a continuación su tratamiento.

El tratamiento de la ley de marras y sus vericuetos han sido muy bien tratados por la Dra. O'Donnell¹⁸⁸ en un texto oportunamente publicado al que me remito en honor a la concordancia y brevedad, como así también por el Dr. Gallegos Fedriani y la Dra. García Vizcaíno en una conferencia sobre el particular a la que tuve el privilegio de asistir y cuyos argumentos centrales se encuentran profusamente desarrollados por esta última en el libro editado con motivo del 15º Simposio sobre legislación tributaria argentina¹⁸⁹.

En el artículo de cita, la Dra. O'Donnell propone un confornte permanente y acertado entre el principio de presunción de legitimidad de los actos contenidos en el artículo N° 12 de la ley N° 19549¹⁹⁰ y la incidencia de la ley N° 26854.

¹⁸⁸ O'Donnell, Agustina, "La incidencia de la nueva ley de medidas cautelares en material tributaria", publicado en PET 2013 (Mayo-515), 1.

¹⁸⁹ García Vizcaíno, Catalina, 15º *Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina*, Trabajo citado.

¹⁹⁰ Ley N° 19549, sancionada el 3 de Abril de 1972 y publicada en el Boletín Oficial el 27 de Abril de 1972, el que bajo el título "Presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria.", dispone: "*ARTICULO 12.- El acto administrativo goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios -a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial- e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan su ejecución y efectos, salvo que una norma expresa*

Sostiene que las medidas cautelares se han constituido -al cobrar un singular protagonismo- en *prácticamente la única herramienta al alcance de los contribuyentes, para frenar una de las prerrogativas exorbitantes mas significativas que la ley acuerda al Estado, la de asignar aquella presunción de legitimidad de sus actos.*

Más allá de que personalmente concuerdo con su visión del rol preponderante que han adquirido las cautelares en el último tiempo, me permito agregar que no solamente aquellas operan respecto de actos administrativos dictados en sentido *formal*, sino también frente a la -ya reconocible a simple vista- proliferación de las denominadas *vías de hecho*¹⁹¹, que considero que flaco favor le hacen al sistema que pretendemos analizar.

En definitiva, es lógico suponer que el aumento porcentual en la concesión de medidas cautelares en desmedro del principio administrativo por excelencia de *presunción de la legitimidad de los actos* obedece, lisa y llanamente, **al reflejo exponencial de los aumentos de sanciones encubiertas y vías de hecho** que

establezca lo contrario. Sin embargo, la Administración podrá, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar perjuicios graves al interesado, o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta.”

¹⁹¹ Me refiero puntualmente a marcas en el padrón de contribuyentes que impiden acciones cotidianas como emitir un CAI o generar un punto de venta o que disparan fiscalizaciones electrónicas. También las más gravosas como las exclusión de registros especiales (granos) o hasta incluso la baja de la CUIT como en el supuesto de aplicación de la RG (AFIP) 3358 a personas físicas, todas ellas sanciones encubiertas sin un amparo legal que las estipule.

de otra forma integrarían el catálogo de fuego de las diversas administraciones nacionales y *sub* nacionales.

Sin embargo, debo advertir que el advenimiento de los lineamientos normativos contenidos en la ley N° 26854 tienen como faro rector, justamente, impedir y/o reglamentar aquellas medidas cautelares que recaen sobre actos administrativos ejecutables emanados de la administración en la instancia administrativa.

En ese sentido, se establecen claras reglas de oportunidad, competencia, objeto, vigencia, apelabilidad –con la consiguiente discusión acerca de los efectos procesales que conlleva-, y se pondera también la gravitación económica de la decisión, a partir de las consecuencias inmediatas que, por no dictarla, podría ocasionar, etc.

En tal sentido, se crea la figura del *informe previo* que debe requerir el magistrado antes de resolver y que opera en la esfera de responsabilidad fáctica y temporal de la administración, como también la posibilidad de decretar precautelares y medidas con diferentes plazos y recaudos que dependen de procesos sumarios o sumarísimos, como en el supuesto del amparo.

Ahora bien, como puede advertirse la norma en análisis, en realidad tiene una incidencia indirecta en el tratamiento del tema propuesto, puesto que si bien mantiene la vigencia de los extremos a considerar al momento de evaluar la concesión de las medidas cautelares de forma genérica, tiene su foco en reglamentar y encausar los extremos necesarios para justipreciar la concesión de las medidas cautelares *en contra* del organismo de que se trate, mas no tiene una prevalencia específica respecto de las medidas cautelares que el propio organismo en el marco de un proceso ejecutivo solicite –aún con las particularidades que subyacen en este caso-.

CONCLUSIONES DEL CAPITULO V

Resulta claro a mi criterio, de la atenta lectura de los puntos y *sub* puntos contenidos en el capítulo V, que la utilización empírica de la herramienta, lo laxo del texto normativo en conjugación con un análisis automático concesivo constituyen el puntapié inicial de los problemas que se describen.

Como dije, *el mismo martillo que rompe el cristal forja el acero*, y por tanto resultará en definitiva el uso y objetivos que subyacen –en tanto procesos distintos utilicen las mismas herramientas- los dirimientes. A mi criterio, las soluciones que propuestas no son intercambiables entre sí, deviniendo indispensable la creación de un régimen *ad hoc* que contemple las particularidades expuestas.

Si se reconocen *variables* y *constantes*, deberá concederse que la extrapolación de extremos podría ser viable en tanto se verificasen tales *constantes* y readecuables en tanto me tope con *variables*. Lo antedicho, implica reconocer los particularismos que cada herramienta contiene, pero a su vez –como la contratara de una misma moneda- corresponde hacer honor al objeto por el que aquellas se diagramaron por el legislador y fueron puestas en manos de los organismos requirentes.

Como adelanté y surge evidente a poco de adentrarme en el estudio de la norma adjetiva, el legislador pretende utilizar idénticos extremos normativos frente a situaciones de base enteramente diferentes, lo que provoca por consiguiente a mi criterio, distorsiones no buscadas o efectos colaterales no queridos.

En el transcurso del capítulo determiné quienes son los sujetos respecto de los que eventualmente la herramienta podría impactar, las jurisdicciones que están en condición fáctica de hacerlo y los bienes jurídicos que entiendo que el legislador pretende proteger al instaurarla.

También me adentré en un camino pocas veces transitado, cual es la *pena de banquillo* que supone transitar por el proceso con los bienes embargados aun cuando la deuda que subyace mantiene su carácter presunto. La escasa literatura al respecto obedece a que se trata de una cuestión meramente fáctica, ajena muchas veces al ámbito puro de la doctrina, pero fácilmente palpable.

Idéntica característica cierta e insoslayable es la posibilidad de generación de un riesgo subjetivo en el percutido, directamente proporcional a la laxitud con que está redactado el *corpus* del artículo, concediendo facultades exorbitantes que rayan la arbitrariedad e irrazonabilidad.

Creo importante el aporte del Dr. Casás al incorporar –como faro rector- la doctrina que surge del precedente “Don Manuel de Ocampo” (Cf. Fallos T. 10 P. 203) en tanto se establecen reglas de buena fe procesal que debieran obrar como garantes del debido proceso y la probidad de los actores (me refiero a que la *Administración debe ser leal, franca y pública en su accionar*).

Sorteé desde el plano conceptual la definición y alcance de las medidas comprometidas en la norma nacional [embargo preventivo e inhibición general de bienes], como así también el catálogo amplísimo que establecen algunas jurisdicciones locales al abrir el juego a los códigos adjetivos.

Separé basamentos normativos de concesión, objetos sobre los que recaen las mismas y diferencias empíricas entre ellas, con un especial análisis en cuanto a los efectos que genera en contraposición con el objeto declamado que eventualmente debiera tender a su existencia, para advertir que tanto la adopción pretendidamente residual como el orden de prelación resultan en definitiva factores ***no constitutivos*** de la medida cautelar en sí misma.

En idéntica inteligencia, llego a la conclusión de que no cabe extrapolar sin miramientos normas que bien funcionan para un tipo determinado de deuda, a un ámbito donde aquella difiere, al menos sin advertir las consecuencias disvaliosas que ese accionar podría ocasionar.

Desde el aspecto del análisis dogmático, hice hincapié en las previsiones adjetivas que contempla el código con relación a todas las medidas cautelares. Me adentré en el contenido teórico del requisito de verosimilitud del derecho y de peligro en la demora, sosteniendo la interacción necesaria entre ambos extremos y el efecto compensatorio al que se puede arribar, conjugando ambos requisitos.

En lo que hace a las normas reglamentarias del accionar *intra* muros, expuse los paradigmas rectores a nivel federal (los que se replican indefectiblemente a nivel local), y fustigué el pretendido intento de objetivizar situaciones para dotar de algún grado de certeza al procedimiento, ejercicio que del análisis práctico de los casos colectados en jurisprudencia puedo advertir que no se respetan, tornando la cuestión normativa en un sofisma.

Avancé sistémicamente en relación a quién está dirigida la herramienta, en qué supuestos procede, qué elementos deben ser tenidos en consideración como pautas de relevamiento [mas no como listado taxativo sino orientativo], cuál es el orden de prelación establecido en cuanto al menú de cautelares a disposición del operador, etc.

Fui específicamente crítico, y como conclusión parcial reafirmo esta postura, en endilgarle al agente judicial la responsabilidad de velar por el control del plazo de caducidad establecido en la norma, en atención a que éste resulta ajeno al proceso de fondo que se desarrolla de manera paralela a la vigencia de la cautelar, por lo que –aun con intención de hacerlo- le está vedado intervenir en el mismo imprimiéndole la celeridad que indirectamente se le sugiere.

En materia de *sustitución* de la medida cautelar decretada, considero que deben ponderarse algunos extremos que surgen de la casuística y que aparecen huérfanos de tratamiento en la norma.

Me refiero puntualmente a dos aristas en particular: a) la que hace alusión a la posibilidad reglamentaria de solicitar la sustitución en sede administrativa y la potestad del requirente en aceptar o denegar la solicitud, sin atender a que adjetivamente la previsión se encuentra contenida en el CPCCN¹⁹², siendo entonces el magistrado el encargado de dirimir la controversia y, b) el hecho de que el ofrecimiento de sustitución por garantía real suficiente pondera solamente – en el mejor de los casos- el valor nominal del bien ofrecido en sustitución, sin tener en consideración la factibilidad de realización del mismo, circunstancia que sin duda incide en la ecuación sustitutiva.

Idéntico sentido enfático-crítico mantuve respecto de la cautela por esta vía de multas de naturaleza penal, situación que tiene como único fundamento aparente el concepto caprichosamente amplio de “deuda”. Sostengo que, no solamente por su naturaleza e imprevisión –descrito ampliamente en contexto del Derecho

¹⁹² C.P.C.C.N Artículo N° 203: *"El acreedor podrá pedir la ampliación, mejora o sustitución de la medida cautelar decretada, justificando que ésta no cumple adecuadamente la función de garantía a que está destinada.*

El deudor podrá requerir la sustitución de una medida cautelar por otra que le resulte menos perjudicial, siempre que ésta garantice suficientemente el derecho del acreedor. Podrá, asimismo, pedir la sustitución por otros bienes del mismo valor, o la reducción del monto por el cual la medida precautoria ha sido trabada, si correspondiere.

La resolución se dictará previo traslado a la otra parte por el plazo de CINCO (5) días, que el juez podrá abreviar según las circunstancias."

Financiero- sino también por el objetivo con el que fue delineada y ponderando el fundamento y lugar que ocupa en el sistema tributario es que la multa no puede de manera alguna integrar el certificado de deuda presunta y por ende ser incido por las medidas cautelares que pudieran decretarse.

Repasando una sugerencia del Dr. Bulit Goñi que se presentó en la entrevista realizada para esta tesis, me adentré en el absurdo paradigma de la eventual desafectación por propia acción del tipo penal contenido en la ley penal tributaria.

En materia de leyes aplicable, repasé la incidencia de la ley N° 25293 (que dio lugar a un conflicto negativo de competencia que permitió conocer la posición – coyuntural a mi criterio- de la CNCAF en relación al tipo de procedimiento por el que debían seguirse estos pedidos de cautela), como así también la incidencia de la ley N° 26854, cuyo tratamiento fue incorporado por la sugerencia de mi directora de tesis y con cuyas conclusiones concuerdo.¹⁹³

¹⁹³ García Vizcaíno, Catalina, 15° *Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina*, Trabajo citado, con especial énfasis en el punto 4.4.

Relación con la Arbitrariedad y Razonabilidad

CAPITULO VI

VI.- El crédito fiscal y la particularidad de su resguardo según la opinión de la C.S.J.N. La potestad del estado de establecer no solo tributos sino mecanismos tendientes a la materialización de los mismos.

Conjuntamente con la facultad de *imponer* tributos se encuentra ubicada indefectiblemente la facultad de hacerlos efectivos. Allí radica entonces la importancia de la *renta pública* o -en palabras de la Corte Suprema de los Estados Unidos de América- “*se trata de la sangre vital del Gobierno, cuya rápida y cierta disponibilidad constituye una necesidad imperiosa*”¹⁹⁴

¹⁹⁴ Corte Suprema de los Estados Unidos de América, “*Bull v. United States*”, 295 US 247 (1935).

Ahora bien, el sustento de dichas facultades, cuanto la importancia de ésta *renta pública* fue advertida tempranamente por Hamilton¹⁹⁵ al sostener que: *"El dinero está considerado, con razón, como principio vital del cuerpo político, y como tal sostiene su vida y movimiento y lo capacita para cumplir sus funciones más esenciales. Por consiguiente, una facultad perfecta de allegarse con normalidad y suficiencia los fondos necesarios, hasta donde los recursos de la comunidad lo permitan, debe ser considerada como un elemento componente indispensable en toda Constitución"*.

En el plano vernáculo, pero no por ello menos relevante es Alberdi¹⁹⁶ quien se ocupa de señalar la jerarquía del concepto, y para quien: *"el Tesoro y el gobierno son dos hechos correlativos que se suponen mutuamente. El país que no puede costear su gobierno, no puede existir como Nación independiente, porque no es más el gobierno que el ejercicio de su soberanía por sí mismo. No poder costear su gobierno, es exactamente no tener medios de ejercer su soberanía; es decir, no poder existir independiente, no poder ser libre"* y agregó *"Desconocer este deber, es hollar el juramento de ser independientes y libres, es abdicar la libertad y entregar el gobierno del país al extranjero, o a cualquiera que tenga dinero para costearlo. Tasar, limitar de un modo irrevocable la extensión de los sacrificios exigidos por el interés bien entendido de la independencia nacional, es aproximarse de aquel extremo vergonzoso"*.

¹⁹⁵ Hamilton, Alexander; Madison, James; Jay, John; *El federalista*, Fondo de Cultura Económica, México, 1994, pág. 119 citado en Fallos: T. 333 P. 935.

¹⁹⁶ Alberdi, Juan Bautista, *"Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853"*, en *"Organización de la Confederación Argentina"*, El Ateneo, Madrid, 1913, pág. 211 citado en Fallos: T. 333 P. 935.

Todo el derrotero histórico del concepto cuanto su evolución en la jurisprudencia, merece ser repasado en el excelente trabajo de Atchabahian¹⁹⁷, que toma como punto de partida la guerra de secesión de los EEUU y deposita al lector en los albores de 1913 al tratar la enmienda XVI de la Constitución Federal.

En cuanto al reflejo en la casuística es incluso la Corte Suprema de Justicia de la Nación quien recoge el guante y concede la relevancia pertinente al concepto de *renta pública* consagrando en consecuencia una protección inherente a esa importancia. Profusa jurisprudencia marca el carácter que le asigna el tribunal, tanto a la evasión de los tributos que hacen al sostenimiento de los gastos de la nación como a la *extensa demora* en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.¹⁹⁸

Es clara la posición del tribunal cimero en tanto propugna, de forma sostenida que *“la percepción de las rentas públicas en el tiempo y modo dispuestos por la ley es condición indispensable para el funcionamiento regular del Estado”*¹⁹⁹

En el sentido descripto el *leading case* de nuestra Corte lo constituye la doctrina sentada en el precedente “Trebas”²⁰⁰ en el que se dispuso una materia de excepción sobre la base de que *la cuestión debatida excedía el interés individual*

¹⁹⁷ Atchabahian, Adolfo, “El concepto tributario de renta: su evolución en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia”, *La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a 150 años de su primera sentencia*, Editorial Errepar y AAEF, Buenos Aires, 2013, página 33.

¹⁹⁸ C.S.J.N., Fallos T. 313 P. 1420 y sus citas.

¹⁹⁹ C.S.J.N., Fallos T. 235 P.787; T. 312 P. 1010, entre otros.

²⁰⁰ C.S.J.N., Fallos T. 312 P. 1010.

de las partes y afectaba de manera directa al de la comunidad, en razón de que incide en la percepción de la renta pública y puede postergarla considerablemente.

De igual forma debe atenderse a que en el caso debe encontrarse involucrado el alcance de normas de carácter federal, como son las contenidas en la ley N° 11.683, ello que determinará la procedencia del recurso interpuesto. (Cf. Considerando N° 2)

Este argumento sigue siendo replicado con la actual composición de la C.S.J.N.²⁰¹

Tan relevante es el concepto de *renta pública* que el alto tribunal tuvo la coherencia de expresar en “Firestone”²⁰² que: “*uno de los peores males que el país soporta como es notorio y ha sido enérgicamente denunciado por los órganos políticos del Estado, es el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de ingresos públicos que provienen de la evasión o bien de la extensa demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En la medida en que su competencia lo autorice, los jueces tienen que contribuir a la eliminación o en todo caso a la aminoración de esos dañosos factores y comprender que son disvaliosos (Fallos 302:1284) las soluciones que involuntariamente las favorece*”. Ahora bien, esta importancia lógica que hace al sostenimiento de los gastos del estado no habilita el avasallamiento de los derechos de los administrados ni a tergiversar el orden prelativo lógico que tiene una razonable aplicación a la par que define y cumplimenta los objetivos trazados *a priori*.

Se impone entonces, tanto por la positiva como por la negativa, la necesidad de instruir de igual forma el *deber* de los magistrados a bregar por esta importancia y

²⁰¹ Cf. C.S.J.N., Fallos T. 268 P. 126 y sus citas: T. 297 P. 227; T. 298 P. 626, y otros.

²⁰² C.S.J.N., Fallos T. 313 P. 142.

de ser necesario “*examinar con particular estrictez la adopción de medidas que pudieran afectar el erario público pues la percepción de las rentas del Tesoro —en tiempo y modo dispuestos legalmente— es condición indispensable para el regular funcionamiento del Estado*”²⁰³; es decir, luce indispensable contar con la herramienta para analizar un caso que sea relevante estableciendo como contrapartida la responsabilidad en el filtro de importancia en cabeza de los magistrados inferiores.

En ese mismo camino, concluye Morello que “(...) *la interpretación que hace la Corte en trance de abordar o admitir las medidas cautelares, apelables por recurso extraordinario, se guía por las preferencias de los valores implicados*”²⁰⁴.

Siendo de aplicación *general* para abrir la cuestión federal cuando lo resuelto no constituye una *derivación razonada* del derecho vigente, con arreglo a las circunstancias comprobadas en la causa”²⁰⁵.

Ahondaré en el capítulo de jurisprudencia respecto del reflejo que ha dado la C.S.J.N. al tema en trato, tanto desde lo sustantivo como desde lo adjetivo, posibilitando el tratamiento de casos en dicha jurisdicción extraordinaria aún

²⁰³ C.S.J.N. Fallos: 327:5521; 328:3720; 330:2186; entre muchos otros.

²⁰⁴ Morello, *El recurso extraordinario en las medidas cautelares*, “Revista de Derecho Procesal”, T.1, P.261 citado por Navarrine, Susana Camila, “Medidas Cautelares y Amparo tributario”, Director: Horacio A. García Belsunce, *Tratado de Tributación*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, página 413.

²⁰⁵ C.S.J.N., 20/8/98, “Díaz Chavez, Jose”, LL, 1999-D-361 citado por Navarrine, Susana Camila, “Medidas Cautelares y Amparo tributario”, Director: Horacio A. García Belsunce, *Tratado de Tributación*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, página 413.

teniendo en consideración la posición conocida que “(...)establece que las resoluciones dictadas en materia de medidas cautelares, ya sea que las acuerden, mantengan o denieguen, no son susceptibles de revisión por la vía del recurso extraordinario en tanto no constituyen sentencia definitiva.”²⁰⁶

VI.1 La relación con la arbitrariedad y la razonabilidad.

Previo a adentrarme en el terreno que propone el título, estimo conducente recordar que las medidas cautelares que se analizan en esta investigación son aquellas que propenden a mantener incólume el patrimonio de un deudor eventual, mas no las que tienen como función suspender los efectos del acto administrativo.

Debe advertirse que en el ámbito del derecho administrativo rige la presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria de los actos, en tanto la ley estipula “*El acto administrativo goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios -a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial- e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan su ejecución y efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario. Sin embargo, la Administración podrá, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar perjuicios graves al interesado, o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta.*”²⁰⁷

En este sentido las medidas cautelares “(...) sufren una marcada transformación porque el rechazo o la aceptación de la medida cautelar opera como excepción por la presunción de legitimidad de los actos administrativos, dependiendo no solo

²⁰⁶ C.S.J.N., Fallos T. 312 P. 1010.

²⁰⁷ Ley N° 19549, Título III, Artículo N° 12.

de los recaudos del artículo N° 230 (*verosimilitud del derecho, peligro en la demora y contra cautela*), sino de la demostración de ilegitimidad del acto recurrido, de su no afectación al interés público, de su arbitrariedad y la irracionalidad de la decisión”²⁰⁸

Dicho esto, la marcada relación con la arbitrariedad y la razonabilidad que me propongo dilucidar, debe encontrarse contenida por el *tipo* de deuda que subyace, toda vez que como propongo, la extrapolación lisa y llana de extremos pensados para deudas de un carácter distinto importa consecuencias disvaliosas que pueden encuadrar en la vulneración de derechos y garantías por la vía propuesta en el título del capítulo.

Arbitrariedad.

Aventurándome entonces en el tema, debo recurrir a los diccionarios jurídicos²⁰⁹ que figuran en el portal de la Universidad de Buenos Aires bajo el título Directorio de Sitios Recomendados (Referencia Virtual), los que resultan excelentes puntos de partida para el entendimiento de conceptos jurídicos vagos o abstractos.

²⁰⁸ Navarrine, Susana Camila, “Medidas Cautelares y Amparo tributario”, Director: Horacio A. García Belsunce, *Tratado de Tributación*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, página 402.

²⁰⁹ Universidad de Buenos Aires, Facultad de Derecho- Biblioteca. – Referencia Virtual en el repositorio web:
http://www.derecho.uba.ar/biblioteca/refvirtual_sitios_diccionarios_jur.php

Por **arbitrariedad** el Diccionario de Derecho Público²¹⁰ indica que es un acto o proceder contrario a la justicia, la razón o las leyes, emitido solo por la voluntad o el capricho.

Arbitrario –en una primera aproximación- es lo irrazonable o injusto, por oposición a lo razonable, lo justo, proporcionado, equitativo. Y agrega” (...) la arbitrariedad es la negación del derecho como legalidad, cometida por el encargado de custodiarla: el orden público y sus distintos órganos. En otras palabras, en Derecho Público, arbitrariedad es la conducta antijurídica de los órganos del Estado. La arbitrariedad proviene siempre de la voluntad de un sujeto. La arbitrariedad, como concepto, constituye una distorsión del proceso del juicio de razón, que puede incidir sobre los distintos elementos del acto administrativo”.

Otro diccionario jurídico lo conceptualiza como *adj. Arbitrary: not supported by fair or substantial cause or reason*²¹¹, es decir que arbitrario es un adjetivo que se utiliza para definir algo que no se fundamenta en una justa o sustantiva causa o razón.

Se ha dicho también que el concepto de poder arbitrario “Representa la voluntad personal del titular de un órgano administrativo que obra impulsado por sus pasiones, sus caprichos o sus preferencias.”²¹²

²¹⁰ Fernández Vázquez, Emilio, *Diccionario de Derecho Público*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1981, página 51.

²¹¹ Diccionario Jurídico en el repositorio web <http://www.law.com/>

²¹² Diccionario Jurídico en el repositorio web <http://www.diccionariojuridico.mx/?pag=vertermino&id=1766>

Más allá de las definiciones etéreas que se elaboran en los diccionarios de la especialidad, lo cierto es que el concepto en sí mismo se autodefine, en tanto puede argumentarse la presencia de una *arbitrariedad* si la decisión judicial que se analiza “*no constituye derivación razonada del derecho vigente con particular y pormenorizada aplicación a las circunstancias de la causa*”²¹³. En ese mismo camino se cita la intención de la C.S.J.N. “*en precisar la expresión "sentencia arbitraria" o dar sinónimos de ella. Así en Carlozzi (supra, Cap. II, 3) el Alto Tribunal dijo que sólo hay arbitrariedad "cuando se resuelve contra o con prescindencia de lo expresamente dispuesto por la ley respecto al caso, se prescinde de pruebas fehacientes regularmente traídas al juicio o se hace remisión a las que no constan en él". (Ver también Fallos T.248 P.487)*”²¹⁴

En este sentido, Díaz Sieiro²¹⁵ describe los parámetros que enmarcan este concepto –bien que adaptado al concepto de sentencia arbitraria pero claramente trasvasable al tema que abordo- y que en el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación se dividen entre aquellas que aparecen “*determinadas por la simple voluntad del juez*”²¹⁶; de aquellas que exhiben una “*ausencia palmaria de fundamentos*”²¹⁷, o adolecen de “*manifiesta irrazonabilidad*”.²¹⁸

²¹³ C.S.J.N., Fallos T, 318 P. 2431.

²¹⁴ Carrió, Alejandro D., Carrió, Genaro R, *El Recurso Extraordinario por Sentencia Arbitraria* - Tomo I, LexisNexis - Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, Capítulo III.

²¹⁵ Díaz Sieiro, Horacio Damián, “El proceso Contencioso Tributario”, Director: Horacio A. García Belsunce, *Tratado de Tributación*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, página 395.

²¹⁶ C.S.J.N., Fallos T. 283 P. 23.

²¹⁷ C.S.J.N., Fallos T. 296 P. 177.

Es interesante desde lo histórico, recurrir a los anales de la jurisprudencia de la República Argentina en materia de arbitrariedad²¹⁹, para concluir que la primera introducción de la noción de sentencia arbitraria y del papel que corresponde asignarle en la economía del recurso extraordinario data de 1909. Se registró en el caso “Rey vs. Rocha”, resuelto en diciembre de ese año²²⁰. La Corte sostuvo que el requisito constitucional de que nadie puede ser privado de su propiedad sino en virtud de sentencia fundada en ley da lugar a recurso ante el Tribunal en los casos extraordinarios de sentencias arbitrarias, desprovistas de todo apoyo legal y fundadas tan sólo en la voluntad de los jueces y no, cuando haya simplemente interpretación errónea de las leyes a juicio de los litigantes. La cita es casi textual. La aserción fue hecha *obiter dicta*, pues en la emergencia el recurso no prosperó. Luego surgirá claro que habrían de pasar muchos años antes de que el *dictum* de “Rey vs. Rocha” pasara a ser holding²²¹.

Continuando con la progenie del precedente “Rey” estimo prudente referirme a la causa “Storani de Boidanich”²²² de 1939, en donde el tribunal cimero por primera vez hace lugar a un recurso cuya causal era justamente la arbitrariedad sobre la

²¹⁸ C.S.J.N., Fallos T. 238 P. 566.

²¹⁹ Carrió, Alejandro D., Carrió, Genaro R., *El Recurso Extraordinario por Sentencia Arbitraria* -, Ob.cit., Tomo I, Capítulo II, punto 3.

²²⁰ C.S.J.N., Fallos T. 112 P. 384.

²²¹ Sobre la distinción entre *dictum* y *holding*, ver la nota 2, a LEVI, *Introducción al razonamiento jurídico*, Bs. As., Eudeba (trad. de GENARO R. CARRIÓ), pág. 134, y bibliografía allí citada.

²²² C.S.J.N., Fallos T. 184 P. 137.

base de que *“La declaración constitucional de que nadie puede ser privado de su propiedad sino en virtud de sentencia fundada en ley, da lugar a recurso para ante la Corte Suprema en los casos extraordinarios de sentencias arbitrarias desprovistas de todo apoyo legal, fundadas tan sólo en la voluntad de los jueces.”*²²³

En este derrotero histórico-jurisprudencial advierto que en 1960 en el precedente *“Estrada”*²²⁴ impone una definición más rigurosa de arbitrariedad, tomando un voto particular de Holmes *in re “Chicago Life Insurance Vs. Cherry”* el que imponía la escindibilidad entre el concepto de error producto de la imperfección humana y la

²²³ En el mismo sentido, reconociendo la debida incidencia al concepto de arbitrariedad, ya la C.S.J.N. en 1939 sostuvo en el precedente citado que *“Es violatoria de los arts. 222 del C. de Procedimientos Civiles supletorio de la ley federal 50 y del art. 17 de la Constitución Nacional y susceptible de recurso extraordinario, la resolución que modifica arbitrariamente la sentencia definitiva pasada en autoridad de cosa juzgada y cumplida por el demandado, para privar a dos de los actores del derecho a la indemnización reconocido en la misma e incorporado a su patrimonio.”*

²²⁴ C.S.J.N., Fallos, T. 247 P. 713, específicamente señalando que: *“Si la sentencia de la Cámara Central Paritaria establece, aceptando la prueba respectiva, que la modificación del precio del arriendo ha tenido lugar en los años 1949 y 1954 y se remite a la jurisprudencia de los tribunales paritarios acerca del carácter atribuible a aquella modificación, cualquiera sea el acierto o error de lo resuelto, tiene fundamentos suficientes que impiden la aplicación de la doctrina de la arbitrariedad. En tales condiciones, los principios constitucionales de la defensa en juicio y del debido proceso legal no guardan relación directa e inmediata con la materia del fallo, impugnado por el apelante con fundamento en que, al ordenar el desalojo del predio arrendado, prescindió de la prueba documental aportada y en que se apoya en meras afirmaciones dogmáticas del juzgador.”*

arbitrariedad al señalar: “(...) siempre que se cita una sentencia errónea contra un demandado, éste se ve privado de su propiedad cuando en rigor no debía haber ocurrido así; pero cualquiera sea el fundamento, si la equivocación no es tan grosera que aparezca como algo inconcebible dentro de una racional administración de justicia, la misma no es otra cosa que imperfección humana y no una denegación de derechos constitucionales”²²⁵. El mismo reflejo se advierte en el plano local, toda vez que “La tacha de arbitrariedad no procede por meras discrepancias acerca de la apreciación de las pruebas producidas o de la inteligencia atribuida a preceptos de derecho común, así se estimen esas discrepancias legítimas y fundadas. Esta tacha no tiene por objeto la corrección, en tercera instancia, de sentencias equivocadas o que se estimen tales, sino que atiende sólo a los supuestos de omisiones y desacierto de gravedad extrema en que, a causa de ellos, las sentencias quedan descalificadas como actos judiciales.”²²⁶.

Más recientemente, en la causa “L.E.S”²²⁷ la Corte Suprema al remitirse a “Estrada” no solamente se refiere a la “grosera equivocación” en la que incurre al dictar la sentencia la Sala “L” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil la que torna la misma como algo “inconcebible dentro de una racional administración de justifica” sino que para ello se vale de la cita a los fallos “Cantos”²²⁸ y “Claude

²²⁵ U.S Supreme Court, (244 US 25).

²²⁶ C.S.J.N., Fallos T. 244 P. 384.

²²⁷ L. 85. XLVII., Recurso de Hecho, *in re* “L.E.S. el Centro de Educación Médica e Investigaciones Clínicas Norberto Quírnó (CEMIC) s/amparo.”, sentencia del 20 de Mayo de 2014.

²²⁸ Corte IDH. Caso “Cantos Vs. Argentina”. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 28 de Noviembre de 2002. Serie C No. 97, página 63.

Reyes²²⁹” de la Corte Interamericana de Derechos Humanos para redefinir la finalidad misma del concepto de arbitrariedad.

En esa línea recurre a los artículos 8.1²³⁰ y 25²³¹ de la Convención Americana de Derechos Humanos para así contribuir a la profundización del estado de derecho y

²²⁹ Corte IDH. Caso “*Claude Reyes y otros Vs. Chile*”. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 19 de septiembre de 2006. Serie C No. 151, páginas N° 135 y 153.

²³⁰ Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, San José, Costa Rica 7 al 22 de noviembre de 1969, Parte I – Deberes de los Estados y Derechos Protegidos, Capítulo II – Derechos Civiles y Políticos: “*Artículo 8. Garantías Judiciales: 1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.*”

²³¹ Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, San José, Costa Rica 7 al 22 de noviembre de 1969, Parte I – Deberes de los Estados y Derechos Protegidos, Capítulo II – Derechos Civiles y Políticos: “*Artículo 25. Protección Judicial: 1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.*

2. Los Estados Partes se comprometen:

a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;

ahondar en la necesaria confianza en el poder judicial por parte de una sociedad democrática

Claro está que en el caso que traigo a colación para su tratamiento, la acepción de arbitrariedad –que lleva indefectiblemente a la tacha por irrazonable- no se centra en una decisión de un magistrado, sino en un *sistema normativo* que es contrario a los objetivos mismos que propugna. Ahora bien, no solamente se trata de un sistema normativo laxo que permite la utilización contra fáctica de la herramienta, sino el uso efectivo de la misma de manera irrazonable o arbitraria que consagra en definitiva la tacha.

Tanta relevancia tiene el tema de la arbitrariedad que obviamente derrama en otros contextos, moldeando incluso el principio de igualdad, como enseña Spisso²³² al señalar que: “*La doctrina judicial de la Corte tiene dicho que la garantía del artículo N° 16 de la Constitución nacional no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes, con tal de que la discriminación no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas*” (Cf. C.S.J.N., Fallos T. 115 P. 111, T. 271 P. 124, entre otros)

Se desprende del meticoloso análisis que es un sistema diseñado para impactar sobre una deuda de una naturaleza determinada que se *exporta* a un proceso que tiene como *sutil diferencia* una naturaleza subyacente de la deuda completamente diferente.

b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y
c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.”

²³² Spisso, Rodolfo R., Ob.cit., Capítulo XXIII, Pto. N° 83.

Debo concordar con los principios rectores votados en las recomendaciones de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en tanto aquellos reconocen –tanto en la etapa de fiscalización como en etapas que deriven de aquella, como la que me ocupa- la necesidad de que tanto la selección como las consecuencias que deriven deben estar imbuidas de “*objetividad por un lado y del principio de igualdad en aras de evitar discriminaciones injustas y el uso distorsionado de las facultades fiscalizadoras con móviles ajenos a la recaudación y control, esto es, desviación de poder*”²³³. En ese mismo camino, agregan las recomendaciones que “*(...) debe perturbarse lo menos posible el desarrollo normal de las actividades de los administrados.*”²³⁴

Es precisamente esa potencialidad de que exista arbitrariedad en el diseño de trasvasamiento de figuras que no pueden ser exportadas sin más, lo que torna –en este caso- el sistema cautelar contrario a sus objetivos. Esta condición potencial sumada a la potestad discrecional que tienen los fiscos de solicitarlas en determinados casos y en otros no, conlleva el germen implícito de constituirse no solo en un elemento de presión –lo que ocurre en la práctica- sino también en un camino arbitrario que depende de la voluntad lisa y llana del funcionario de turno.²³⁵

²³³ XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tema N° 2: Facultades de la Administración en Materia de Determinación de Deuda Tributaria – 1996 Recomendación N° 2. Aprobada por mayoría superior a los 2/3 de los miembros integrantes de la comisión redactora.

²³⁴ XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, *Ibidem*.

²³⁵ En el sentido descripto cabe tener presente lo expuesto por la C.S.J.N. en tanto también las decisiones que gozan de una discrecionalidad tal que se transforman en arbitrarias deben ser contenidas. Así en el precedente de la C.S.J.N. obrante en Fallos T. 283, P. 318 resuelve: “*La comprobación de los extremos de hecho pertinentes para obtener los beneficios de previsión social debe producirse ante*

Esta posición, como se deriva de la lectura de precedentes de la C.S.J.N., permite a la doctrina sostener como sexta causal considerable para determinar la existencia de arbitrariedad el “*dar como fundamento pautas de excesiva latitud*”, situación que toma cuerpo en el precedente “Lanzone”²³⁶ donde la “*Corte invocó, para dejar sin efecto la sentencia de segunda instancia, el hecho de que ésta se apoyaba en consideraciones de extrema generalidad.*”

Se trataba de la validez constitucional de un embargo preventivo. El caso presenta una complicada tramitación en la que ese embargo, y otras medidas precautorias de efectos análogos, fueron denegados, concedidos y revocados, en una sucesión de incidencias que el Procurador General sustituto describe con minuciosa precisión.

Había que determinar ahora si el embargo preventivo finalmente decretado tenía fundamentación suficiente. Hizo notar la Corte que, a su juicio, la medida se apoyaba primordialmente “en afirmaciones ajenas al orden jurídico y en razones de extrema generalidad”, pues en el auto recurrido se afirmaba “que la medida precautoria debe otorgarse con amplitud de criterio, puesto que es preferible el exceso en acordar la traba que la parquedad en negarla”; añadiéndose que “este planteamiento responde al ideal de justicia”, desde que al afectado “le queda la vía de la contracautela y la acción, resarcimiento de los daños si el embargo fuese abusivo...”²³⁷

los organismos respectivos, cuyas decisiones no pueden ser revisadas por la Corte en tanto se respeten los derechos y garantías constitucionales y los procedimientos y decisiones administrativas no adolezcan de arbitrariedad”.

²³⁶ C.S.J.N., Fallos T. 236 P. 156.

²³⁷ Carrió, Alejandro D., Carrió, Genaro R., *El Recurso Extraordinario por Sentencia Arbitraria* –, Ob.cit., Capítulo IX.

La prédica de Carrió²³⁸ recoge los inaugurales precedentes de la Corte sobre el particular, al tratar específicamente el tema de “sentencia arbitraria” que en sus fundamentos puede ser fácilmente extrapolado a la temática en trato, suplantando los “fundamentos de la sentencia judicial” por las motivaciones arbitrarias que permiten la solicitud discrecional de la herramienta.

El *racconto* de Fallos permite dividir semánticamente las “sentencias arbitrarias” (Cf. Fallos T. 207 P. 72; T. 248 P. 487) de las “sentencias carentes de fundamentos” (Cf. Fallos T. 237 P.225), de aquellas fundadas en “razones caprichosas” (Cf. Fallos T. 242 P. 252), de aquellas que incurren en “manifiesta irrazonabilidad (Cf. Fallos T.238 P. 566 y T. 244 P. 309)” de sentencias con fundamentos “claramente insostenibles” (Cf. Fallos T. 244 P. 309) o “desaciertos totales” (Cf. Fallos T. 242 P. 179).

Todos los conceptos detallados precedentemente se utilizan como sinónimos para referirse al concepto general de arbitrariedad de sentencias, y –nuevamente- la extrapolación implica lisa y llanamente ajustarse a las normas del debido proceso, o en este caso del proceder debido. Se sigue entonces la previsión de base constitucional con arraigo en la constitución de los EEUU en que se protege que ninguna persona pueda ser privada de su vida, libertad o propiedad sin el debido proceso legal (*due process of law*)²³⁹

Si se hace un confornte primario se advertirá de la simple lectura de los objetivos tenidos en miras al conceder la posibilidad al Fisco –Nacional o Provincial- de

²³⁸ Carrió, Genaro R., *El recurso extraordinario por sentencia arbitraria*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1978, página 41.

²³⁹ Carrió, Genaro R., *Ibidem*, página 46.

impactar sobre el patrimonio y el derecho de propiedad del administrado –en sentido estático y dinámico- en los casos como los analizados, en relación con un sistema íntegro diseñado para la *ejecución misma de los créditos* basados en un esquema procesal tendiente a la ejecución de aquellos y no a mantener el patrimonio incólume para no vulnerar un derecho eventual declarable ex post, deviene arbitraria.

Razonabilidad.

Siguiendo el esquema metodológico planteado con antelación, he acudido a los diccionarios jurídicos sugeridos por la Universidad.

En cuanto a la voz ***razonabilidad***, concepto ya de por sí íntimamente ligado a la definición de arbitrariedad que abordé previamente, el Diccionario de Derecho Público²⁴⁰ indica: “*desde el punto de vista axiológico, la razonabilidad implica una valoración jurídica de justicia. Razonable es lo justo, arreglado, conforme a la razón, proporcionado, equitativo, por oposición a lo irrazonable, arbitrario, absurdo, desatinado, injusto. Conformidad con los principios de sentido común y con los juicios de valor, generalmente aceptado; una idea de moderación y de justa medida.*”

“Toda actividad de los órganos estatales, para ser válida, además de legal debe ser razonable. Toda ley o acto administrativo debe ser razonable.(...) En este orden de ideas, puede también sostenerse que lo mismo ocurre con toda norma general que se ejecute como administración, a través del acto administrativo, que contiene así implícitamente, como consecuente la locución “razonable” o “razonablemente.” y finaliza: “la razonabilidad es una especie de patrón o estándar axiológico que permite determinar, dentro de la discrecionalidad de que

²⁴⁰ Fernández Vázquez, Emilio, *Diccionario de Derecho Público*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1981, página 627.

gozan los órganos estatales, aquello que sea axiológicamente válido. (Bidart Campos). (...)La razonabilidad aparece señalando un límite para exigir que se lo respete. Trasponerlo significa alterar el derecho, pervertir su esencia constitucional. Lo razonable, por tanto, es lo ajustado a la Constitución y lo irrazonable sería inconstitucional.”

A su vez **reasonable** está definido²⁴¹ como adj., *adv. in law, just, rational, appropriate, ordinary or usual in the circumstances. It may refer to care, cause, compensation, doubt (in a criminal trial), and a host of other actions or activities*, es decir que razonable [y por contrario imperio irrazonable] se define en sentido jurídico como lo justo, lo racional, lo apropiado, lo ordinario o usual en determinadas circunstancias. Puede referirse a cuidado, causa, compensación o duda (en un juicio penal) y puede ser utilizado también en otras acciones, ámbitos o actividades.

Coincido con la lectura de Linares²⁴² en cuanto sostiene que existen varias significaciones al referirnos al tema razonabilidad, a saber:

La *razonabilidad técnica* concierne a medios racionales para la obtención de determinados fines, es decir se mienta una cierta racional adecuación de medios a fines.

Luego la *razonabilidad axiológica* refiere a la búsqueda del fundamento de los valores específicos del plexo axiológico, solidaridad, cooperación, poder, paz, seguridad, orden y se lo halla en el valor de totalidad llamado justicia. La justicia así racionalizadora de los otros valores. Estos son razonables en cuanto se fundan en la justicia.

²⁴¹ Diccionario Jurídico en el repositorio web <http://www.law.com/>

²⁴² Linares, Juan Francisco, Ob.cit., página N° 107 y siguientes.

Por último en *ciencia del derecho* sostiene Linares, la razonabilidad se presenta cuando se busca la razón suficiente de una conducta compartida. Esa razón puede ser de *esencia*, cuando la conducta se funda en una norma jurídica; de *existencia* cuando el fundamento es el mero hecho de que el comportamiento jurídico se da, y de *verdad* cuando tiene un fundamento de justicia.

Ya el Modelo de Código Tributario del C.I.A.T. recoge este principio de mínima intervención, aclarando expresamente que "*Las medidas habrán de ser proporcionadas al fin que se persiga. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación*"²⁴³ , como así también "*las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar*"²⁴⁴ .

Se insiste en el precedente "Larralde"²⁴⁵ de la C.S.J.N., validando también la interrelación de conceptos que propongo, en que "*El art. 16 de la Constitución Nacional no impide que la legislación contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes, siempre que la discriminación no sea arbitraria ni responda a un propósito de hostilidad contra determinada persona o grupo de personas o importe indebido favor o privilegio personal o de grupo*".

En igual sentido se ha expresado la jurisprudencia subrayando acertadamente que: "*los tribunales deben evaluar, en cada caso, para disponer medidas precautorias, todas las circunstancias que estén presentes y disponer lo que mejor*

²⁴³ Modelo de Código Tributario CIAT, Artículo 131.2.

²⁴⁴ Modelo de Código Tributario CIAT, Artículo 151.4.

²⁴⁵ C.S.J.N., Fallos T. 243, P. 98.

*se ajuste a los valores en juego y a la necesidad de que las partes y el interés público no sufran daños inevitables o de difícil reparación.*²⁴⁶

Continúa la C.S.J.N. su inveterada doctrina a favor de la necesaria razonabilidad estableciendo como pauta rectora en el precedente “Bonfante”²⁴⁷ que, “*El análisis de la razonabilidad de las leyes sólo puede llevarse a cabo en el ámbito de las previsiones de ellas. Efectuar tal análisis sobre la base de los resultados obtenidos en su aplicación importaría valorarlas en mérito a factores extraños a las mismas.*”, como también la afirmación de que “*Las distinciones establecidas por el legislador son valederas en tanto no sean irrazonables o inspiradas en fines de ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas, sino en una objetiva razón de discriminación.*”

El concepto de **razonabilidad** se encuentra muy presente en materia tributaria en tanto abarca la distribución de las cargas públicas, las *categorías* de tributos que tornan subsistente el principio de igualdad ante la ley, las finalidades económicas o sociales que pueden ponderarse, la equidad en diferenciación y/o clasificación de elementos objetivos o subjetivos del hecho imponible, etc. que pueden ser rastreados en varios de los fallos más relevantes de la C.S.J.N.²⁴⁸.

²⁴⁶ C. Fed., S. Cont Adm., La Ley, 125-633; id. La Ley 125-480. CNCom, S. “A”, 1999/04/29, “Omega Coop. de Seguros c. Fantini, Alejandro O”., La ley, 1999-D, 618; CNCom, S. “A”, 1999/11/29, “Kuzmicz, Sofia c. Valladares, Jose M. y otro” La Ley, 2000-C, 906, etc. citados en Sequeira, Marcos A., “El allanamiento de una caja de seguridad es de carácter excepcional”, PET 2009, Marzo-414, 5.

²⁴⁷ C.S.J.N., Fallos T. 288, P. 325.

²⁴⁸ C.S.J.N., Fallos T. 243 P. 98; T. 186 P.170; T. 247 P. 121; T. 288 P.325, entre otros.

Es cierto que deben también tenerse en consideración –como se expone *in re* “Cine Callao”²⁴⁹ - que la intervención del Poder Judicial se limita a “(...) *analizar la razonabilidad de los medios previstos por el legislador, o sea el grado de adecuación existente entre las obligaciones que la ley impone y los fines cuya realización procura (...)*”, toda vez que la Constitución Nacional excluye del ámbito de intervención del PJN las “*cuestiones políticas no justiciables*” enunciado con la doctrina de la Corte Suprema de los Estados Unidos que surge del precedente “*Powel v. Mc Cormak*”²⁵⁰ sobre el que merece la pena leer al Dr. Cassagne²⁵¹.

Sin embargo, esta razonabilidad –estimo- que no se extingue con la mera aplicación de los extremos previstos en la norma, sino que va más profundo y debe indefectiblemente preguntarse si no es arbitrario e irrazonable aplicar sin miramientos *sub-sistemas* procesales pensados para deudas líquidas y exigibles en procesos que carecen de ellas. Se advierte aquí la directa interrelación entre los conceptos de *arbitrariedad* e *irrazonabilidad*, y el tema propuesto. Se deriva entonces de la doctrina que emana del precedente “*Lanzone*”²⁵² y se suma a ello la pauta considerada como causal para tachar de arbitraria una sentencia, me refiero al “*dar como fundamento pautas de excesiva latitud*” y por tanto *injusto, no racional, inapropiado y fuera de lo ordinario o usual en esta circunstancia, es decir irrazonable*.

²⁴⁹ C.S.J.N., Fallos T. 247 P. 121.

²⁵⁰ U.S Supreme Court, 395 U.S. 486.

²⁵¹ Cassagne, Juan Carlos, “La judicialización de las Cuestiones Políticas” en repositorio digital ubicado en: <http://www.cassagne.com.ar/publicaciones> .

²⁵² C.S.J.N., Fallos T. 236 P. 156.

En cuanto a la medida en particular, deben –para enmarcarse dentro de la condición de razonabilidad que se debería abordar para su concesión– demostrarse que existan maniobras tendientes a sustraer bienes del alcance del acreedor.

En el sentido antedicho, coincido con la opinión de Sequeira²⁵³ en tanto postula que *“(...) si no están acreditadas dichas circunstancias, no se justifica la adopción de medidas extraordinarias, cuando existen otros remedios cautelares susceptibles de lograr el mismo efecto, sin perjudicar los derechos personalísimos garantizados por la constitución nacional, los que indudablemente se encuentran afectados ante la eventualidad de una medida tan extremo”*.

Cabe tener presente que la *noción de razonabilidad*, es decir qué es razonable y qué no lo es, presenta un claro tinte subjetivo. Ya el *justice* Holmes en “*Rideout V. Knox*” dispuso que *“se puede decir que la diferencia que separa lo razonable de lo que no lo es, no es sino una cuestión de grado. Si se analizan las situaciones con prolijidad se encuentran muchas diferencias. A cada instante son las diferencias de grado las que permiten determinar la medida en que la legislación puede ejercer su poder de policía”*²⁵⁴

CONCLUSIONES DEL CAPITULO VI

²⁵³ Sequeira, Marcos A., “El allanamiento de una caja de seguridad es de carácter excepcional”, PET 2009, Marzo-414, 5.

²⁵⁴ “*Rideout v. Knox*”, 148 Mass. 368, 19 N. E. 390 citado por Linares, Juan Francisco, Ob.cit., página N° 122.

Me resulta importante comenzar con estas conclusiones parciales del capítulo en trato, señalando que ambos conceptos [arbitrariedad y razonabilidad] son inmanentes y por tanto, ante su ausencia, dejan huérfana la norma subyacente o tornan el argumento jurídico en uno vacuo, impidiendo que se finque sobre aquél, un acto jurisdiccional válido.

Claro está que estas características [y muchas otras] se encuentran presentes en el análisis del control de constitucionalidad que le corresponde por mandato constitucional a todos los tribunales; sin embargo en la materia que moviliza esta investigación me resulta particularmente relevante, toda vez que el *ropaje jurídico* está dado con antelación por el legislador. Sin embargo, a mi criterio este ropaje requiere de un *disregard* que permite correr ese velo y ver más allá de la escueta letra de la ley.

El examen de procedencia y verificación de los vasos comunicantes entre extremos procesales requeridos (verosimilitud del derecho y peligro en la demora) no es fruto de una regla lógica o de la respuesta de un autómata. Cabe efectuar muchas consideraciones en ese análisis, razón que de por sí, no solo invalida los términos con que la legislación se dirige en carácter imperativo al magistrado sino también, la pésima elección de la fórmula gramatical utilizada en tanto es evidente que debe efectuarse un análisis de fondo de los elementos a considerar cuanto de la prueba que forma la convicción.

Me valgo de la pregunta que se hace Linares en cuanto inquiere si una ley puede ser considerada irrazonable y como tal violatoria de la garantía del debido proceso sustantivo por arbitrariedad de sus fines. Para responder a esta pregunta –que a esta altura reputaré como retórica- es importante señalar lo dicho por la C.S.J.N. *in re* “Canale, Zacarías y otros c/ La Provincia de Mendoza”²⁵⁵ respecto de la dicotomía entre la legalidad de las leyes propiamente dichas y su relación con los

²⁵⁵ C.S.J.N., Fallos T. 118 P. 278.

finés aparentes, lo que en definitiva se refiere a los fines manifestados en los debates parlamentarios. En este sentido se alude al criterio de racionalidad al decir que la norma impugnada no tiene relación con sus fines aparentes, al citar los casos de los tomos 98:52; 117:432 y el de la Corte de los Estados Unidos, 123, U.S., 661²⁵⁶.

Sin perjuicio de este razonamiento, el capítulo transita por un apartado descriptivo que me ha permitido ingresar en el ámbito conceptual de extremos que pondera la jurisprudencia, para contrastar determinada norma o interpretación con las pautas rectoras de arbitrariedad o razonabilidad que las validan.

He verificado la *incidencia particular* que asigna la Corte Suprema tanto a la facultad de imponer los tributos como también la relativa a la materialización de los mismos, dotando de efectiva fuerza a los mecanismos que permiten la realización del mandato del constituyente al establecer la conformación del tesoro de la nación²⁵⁷, argumento que se desarrolla desde el plano histórico partiendo desde la visión de la U.S Supreme Court hasta la influencia en Alberdi.

Este tratamiento al que hice referencia se traduce en precedentes concretos e incluso, forma doctrina en cuanto a la posibilidad de abrir excepcionalmente la

²⁵⁶ Linares, Juan Francisco, Ob.cit., página N° 144.

²⁵⁷ Constitución Nacional, Primera parte, Capítulo primero, Declaraciones, derechos y garantías, “*Artículo 4º.- El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.*”

jurisdicción de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, siempre y cuando *la cuestión debatida excediese el interés individual de las partes y afectare de manera directa al de la comunidad.*

Como dije, me adentré en este capítulo no solo en la definición pura y conceptual de las voces arbitrariedad y razonabilidad, sino que conjugué su real significado con el tema *sub examine*, detallando el derrotero temporal de tales doctrinas a partir de la recepción jurisprudencial y la progenie de fallos venideros. Lo mismo hice respecto de los instrumentos *sub* normativos que se han venido desarrollando con mayor o menor grado de apoyo y aplicación en nuestro territorio, me refiero al modelo de código tributario del CIAT.

Idéntica línea argumental seguí respecto tanto de las referencias foráneas pretéritas que en definitiva forjaron la doctrina vernácula, como a partir de la constitucionalización de los pactos²⁵⁸ y su aplicación en el ámbito local.

²⁵⁸ Constitución Nacional, Segunda parte, Capítulo cuarto, Atribuciones del Congreso, “*Artículo 75.- Corresponde al Congreso: (...) 22. Aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales y los concordatos con la Santa Sede. Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes.*

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; la Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Cruelles, Inhumanos o Degradantes; la Convención sobre los Derechos del Niño; en las condiciones de su vigencia, tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben

La introducción y desarrollo de ambos conceptos es indispensable en este trabajo, toda vez que el ropaje jurídico de otra forma sería inatacable, sin embargo con el necesario confronte con estos límites constitucionales se podrá luego advertir que colisionan los objetivos declamados al establecer la potestad normativa con la utilización efectiva de la herramienta. Se demostrará en la parte pertinente que una errónea utilización de un esquema procesal *general* aplicado a casos *particulares* puede redundar [y en muchas oportunidades así lo hace] en cuestiones arbitrarias o irrazonables, correspondiendo su inaplicabilidad o tacha según la tesis en la que el juzgador se enrole.

Por último, estimo que surge con claridad del análisis, tanto del concepto descriptivo como de la aplicación práctica del mismo, que el faro rector lo impone la importancia de la *renta pública* y de su percepción tempestiva, obrando como escollos a dicha intención los argumentos constitucionales que abordé. Lo antedicho implica necesariamente recurrir al concepto de “equilibrio” entre las necesidades de una Nación de recaudar los tributos para poder desarrollar su premisa de dotar a las instituciones de su sangre vital, sin que ello implique olvidar los límites constitucionales que no deben claudicar.

entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos. Sólo podrán ser denunciados, en su caso, por el Poder Ejecutivo Nacional, previa aprobación de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara.

Los demás tratados y convenciones sobre derechos humanos, luego de ser aprobados por el Congreso, requerirán del voto de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara para gozar de la jerarquía constitucional”

JURISPRUDENCIA APLICABLE

CAPITULO VII

Previo a adentrarme en el desarrollo del título que encararé seguidamente, pretendo adecuar la exposición a un sistema metodológico que cumpla con mis expectativas de dotar a las conclusiones de un resultado empírico evitando que el tópico de jurisprudencia se transforme en un mero catálogo de fallos.

En razón de lo expuesto, debo aclarar previamente que dada la particularidad de la materia, resulta muy escueto el tratamiento que le ha dado la Corte Suprema de la Nación al tema de la tesis, toda vez que las sentencias que se dictan en relación a medidas cautelares [en principio] no cumplen con el estándar requerido de ser “*sentencias definitivas o equiparables a tales*”²⁵⁹.

Sin perjuicio de esta aclaración, sí abordaré aquellos fallos en los que ha intervenido el máximo tribunal de la nación, no sin perder de vista la doctrina

²⁵⁹ Conforme los requerimientos emanados del Artículo N° 14 de la ley N° 48 (Sancionada el 25 de Agosto de 1863 y promulgada el 14 de Septiembre de 1863) que dispone en su parte pertinente: “*Art. 14. – Una vez radicado un juicio ante los Tribunales de Provincia, será sentenciado y fenecido en la jurisdicción provincial, y sólo podrá apelarse a la Corte Suprema de las sentencias definitivas pronunciadas por los tribunales superiores de provincia en los casos siguientes: (...)*”.

sentada en el precedente de la Corte Suprema de los Estados Unidos *in re* “Brown v. Allen²⁶⁰”, que ya por conducto del pensamiento del *associate justice* Jackson²⁶¹ introdujo el criterio de que “*la corte no es suprema por ser infalible, sino que es infalible solo porque es suprema*”. (*We are not final because we are infallible, but we are infallible only because we are final*)

Así de lo antedicho se colige que el grueso de la jurisprudencia que abordaré se circunscribe a fallos de Cámara o de tribunales de primera instancia.

Por otro lado, he diagramado este apartado distribuyendo las citas pertinentes por tema y eligiendo estos mismos temas de acuerdo a la forma en que se abordó oportunamente el desgranado texto normativo (Cf. Capítulo II), incorporándose a su vez algunos otros lineamientos que se encararon por fuera de ese capítulo específico.

A su vez, reservé un apartado especial que refiere a las “*particularidades*” que no pueden ser encuadradas dentro del reducto descriptivo precedente, pero que inciden en definitiva respecto a la cuestión subyacente y, por tanto, adquieren la relevancia necesaria para ser glosados.

Por otra parte y a su término en el apartado *conclusiones* señalaré no solamente el *racconto* de la jurisprudencia mayoritaria relativa a temas que se plantean sino también mi desacuerdo con algunas soluciones jurisprudenciales.

Por último, en lo que al introito al tema se refiere, y no por ello menos importante advierto que no puede ser ajeno a un análisis serio y omnicomprensivo los aspectos coyunturales que hacen al dictado de los fallos, las circunstancias que nos

²⁶⁰ U.S. Supreme Court, “*Brown v. Allen*” (1953), 344 U.S 443.

²⁶¹ Robert H. Jackson (February 13, 1892 – October 9, 1954).

ha tocado vivir como país, las condiciones macro económicas y demás factores a los que indefectiblemente debe reaccionar el juzgador en un momento determinado.

Finalmente, surgirá evidente del repaso de los precedentes que se colectaron sobre el particular que, cuando las condiciones macro económicas tienen características acuciantes, la jurisprudencia reacciona mediante una amplitud concesiva, mientras que cuando dicha necesidad –por la percepción de la realidad circundante- se torna menos imperiosa crece la sujeción a los formalismos y se afinan tanto los requisitos formales como los informales de evaluación de la prueba ofrecida y producida.

VII.1.- Desarrollo jurisprudencial de las diferentes aristas relativas al tema planteado.

VII.1.1.- Respecto de la apertura de la vía del Recurso Extraordinario Federal y la importancia de la *renta pública*.

Como he dicho con antelación, la injerencia de la C.S.J.N. en materia de medidas cautelares es exigua, por la sencilla razón de que las sentencias que se dictan en referencia a las mismas no cumplen con el requisito impuesto por el Artículo N° 14 de la ley N° 48, esto es que se esté ante *sentencias definitivas o equiparables a tales*.

Sin embargo, existen algunos supuestos en los que la Corte Suprema ha tomado intervención, esgrimiendo como argumento de apertura de la jurisdicción la ligazón con el concepto subyacente de *renta pública*, su importancia, y el hecho de que la cuestión *excede el interés de las partes*.

En razón del argumento señalado debe indefectiblemente recurrirse al precedente “*Trebas*”²⁶² que opera virtualmente como el *leading case* disponiendo que “*la cuestión debatida excedía el interés individual de las partes y afectaba de manera directa al de la comunidad, en razón de que incide en la percepción de la renta pública y puede postergarla considerablemente*”, lo que motivó que el tema sea efectivamente tratado por la Corte.

De igual manera, idéntico argumento se repite para el tratamiento contextual de temas en los que esté involucrado un interés superior al interés de un individuo y que eventualmente afecte al de la comunidad, como se reitera en “*Firestone*”²⁶³; en “*Maderas industrializadas delta*”²⁶⁴; “*Grinbank*”²⁶⁵, entre muchos otros.²⁶⁶

En el mismo sentido, el análisis de particular estrictez que surge de los precedentes consultados y a los que invariablemente recurre la C.S.J.N. en sus diferentes composiciones, como así también en dictámenes del procurador que luego son receptados *in totum* por el máximo tribunal, propugnan: “*Por último, debo señalar que el criterio de amplitud en la concesión de medidas como la solicitada en autos, dista del utilizado por la Corte, que ha dicho con firmeza, en reiteradas oportunidades, que el examen de la procedencia de tales cautelas ha de efectuarse con particular estrictez, atento la afectación que producen sobre el*

²⁶² C.S.J.N., Fallos T. 312 P. 1010.

²⁶³ C.S.J.N.; Fallos T. 313 P. 1420.

²⁶⁴ C.S.J.N., Fallos T. 314 P. 1714.

²⁶⁵ C.S.J.N., Fallos T. 318 P. 2431.

²⁶⁶ C.S.J.N., Fallos T. 268 P. 126; T. 297 P. 227; T. 298 P. 626; T. 319 P. 1317, entre otros.

erario público (Fallos: 313:1420; 318:2431, entre muchos otros), pues la percepción de las rentas del Tesoro -en el tiempo y modo dispuestos legalmente- es condición indispensable para el regular funcionamiento del Estado (Fallos: 235:787; 312:1010)”²⁶⁷

Con respecto a la habilitación de la instancia extraordinaria, y ponderando la noción pretoriana de “caso o causa” como comúnmente se referencia la cuestión técnicamente definida en el caso “Provincia de Mendoza”²⁶⁸ llamada también “caso *ocurrente*” o “*controversia*”, debo tener en consideración, como bien sostiene García Vizcaíno²⁶⁹ que “*si bien las resoluciones que decretan medidas cautelares no habilitan la instancia extraordinaria, pues no constituyen sentencias definitivas en los términos del art. 14 de la ley 48, cabe hacer excepción a dicha regla cuando lo decidido puede ocasionar un agravio de imposible o insuficiente reparación ulterior. Tal situación se configura cuando las medidas precautorias pueden perturbar la oportuna percepción de la renta pública (Fallos 312:1010; 313:1420) o son susceptibles de enervar el ejercicio del poder de policía referente tanto a la comercialización como a la producción de alimentos, a la salubridad y promoción de los intereses económicos de la comunidad o al control del sistema financiero (en el caso, la Corte Sup. no hizo lugar a la solicitud de que el Estado Nacional —SENASA— se abstuviera de suspender el servicio de faena en el frigorífico de la recurrente o su inscripción como establecimiento faenador por falta de presentación de comprobantes de pagos de impuestos o de tomar medida alguna que —con tal fundamento— le impidiera el normal desenvolvimiento de sus*

²⁶⁷ Del dictamen del Procurador Fiscal –Dr. Bausset -considerando III- receptado en C.S.J.N., Fallos T. 329 P. 3464

²⁶⁸ C.S.J.N., Fallos T. 2 P. 254.

²⁶⁹ García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario*, - Quinta Edición-, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2012.

tareas) (Corte Sup., 16/7/1996, "Frigorífico Litoral Argentino SA v. Dirección Gral. Impositiva", Fallos 319:1317)."

Cabe señalar que surge prístina la importancia de la *renta pública*, al establecerse pretorianamente la apertura de la vía extraordinaria federal en supuestos ajenos a los previstos en la ley N° 48, tal como se sostuvo en "Cámara de Comercio Ind. y Agrop. de San Rafael"²⁷⁰ que resolvió: "*Tiene dicho la Corte que las resoluciones sobre medidas precautorias, ya sea que las ordenen, modifiquen o extingan, no autorizan el otorgamiento del recurso extraordinario, ya que no revisten, en principio, el carácter de sentencias definitivas a que se refiere el art. 14 de la ley 48 (Fallos: 300:1036; 308:2006, entre otros).*

En idéntica inteligencia cabe citar el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "SUPER TODO S.A. c/ SENASA s/ amparo" del 06/05/1997 en cuanto a "*Que si bien, en principio las resoluciones que decretan medidas cautelares no habilitan la instancia extraordinaria por no constituir sentencia definitiva en los términos del artículo 14 de la Ley N° 48, esta Corte ha hecho excepción a dicha regla cuando lo decidido pueda ocasionar un agravio imposible o insuficiente reparación ulterior ...*" (Cf. Considerando 4). Al igual que la obligada cita a los precedentes: "*BONANO, Raúl Eduardo c/ F.N. (D.G.I.) del 18/04/1997*"; "*AFIP-DGI c/ CONSTRUCTORA TORRACA HNOS S.R.L. s/ Embargo Preventivo*" -entre otros- en tanto allí "*La Corte resolvió que es procedente el recurso extraordinario cuando lo resuelto por el a quo, a pesar de carecer del carácter de sentencia definitiva, tiene graves defectos en su fundamentación, excede el interés individual de las partes y atañe también a la comunidad en razón de su aptitud para perturbar la oportuna percepción de los recursos públicos al haber prescindido de la regulación establecida por la ley*".

²⁷⁰ C.S.J.N., Fallos T. 329 P. 2532.

Sin embargo, tal principio cede -entre otros supuestos- cuando los agravios que se invocan como fundamento de dicho recurso, a más de cumplir con los recaudos exigibles de acuerdo con la norma citada, revisten gravedad institucional, tal como sucede en el sub lite. Y esta última debe admitirse si la ejecución corresponde a medidas de alcance general que inciden en actividades ligadas al bienestar común, circunstancia que, por darse en el caso, confiere trascendencia al planteo constitucional formulado (Fallos: 247:601; 298:732, entre otros)”.

Agrego a lo dicho que son profusos los casos que se fincan en el mismo argumento, razón por la que solamente me limitaré a señalar algunos de ellos dejando en claro que los argumentos son coincidentes en todos los casos. Así en “*Aguinda Salazar, María c/ Chevron Corporation s/ medidas precautorias*²⁷¹” la C.S.J.N. dijo que “*Si bien las resoluciones que hacen lugar o rechazan medidas cautelares no son sentencias definitivas, en los términos del art. 14, primer párrafo, de la ley 48, deben ser equiparadas a tales cuando el derecho invocado solo puede ser protegido en la oportunidad en que se invoca- en el caso, la Convención Interamericana sobre el Cumplimiento de Medidas Cautelares, que tiene por exclusivo objeto la cooperación en materia de medidas cautelares-, justificándose dicha equiparación cuando se irroga un perjuicio de difícil o imposible reparación posterior, tal como ocurre en el caso en atención a la trascendencia económica del embargo dispuesto.*”

Así se ha señalado que: “*Y, en relación a las medidas que tratan de evitar la afectación sobre el erario público, se ha dicho que: “... la percepción de las rentas del Tesoro en el tiempo y modo dispuestos legalmente es condición indispensable para el regular funcionamiento del Estado (Fallos 235:787; 312: 1010). Además, debe recordarse que uno de los peores males que soporta el país –como es*

²⁷¹ C.S.J.N., A. 253. XLIX. A. 238. XLIX. Recurso de Hecho, “*Aguinda Salazar, Maria c/ Chevron Corporation s/ medidas precautorias*”, sentencia del 4 de Junio de 2013.

notorio desde hace tiempo y ha sido denunciado por los órganos políticos del Estado- es el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos, que proviene tanto de la evasión como de la demora excesiva e injustificada en el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas (Fallos 313:1420)...” (Confr. Dictamen del Procurador General, al que remite la Corte Suprema, en autos C.1329.LXXXV, Recurso de Hecho, Carnicerías Las Negritas S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos”, fallo del 19/09/02, entre muchos otros).²⁷²”.

La importancia de la *renta pública* se refleja también muy claramente en el pensamiento vivo de la C.S.J.N., señalando que “*Es formalmente admisible el recurso extraordinario, si lo decidido en la acción de amparo incide en la percepción de la renta pública, circunstancia que revela prima facie un factor de retardo y perturbación en el desarrollo de la política económica del Estado, con menoscabo de los intereses de la comunidad entera*²⁷³”, argumento que por otro lado habilita el tratamiento dentro de los parámetros pretorianos establecidos para determinar la existencia de gravedad institucional, dado que para tenerla por configurada “(...)debe demostrarse que la cuestión debatida excede el interés individual de las partes y afecta de manera directa al de la comunidad²⁷⁴”

VII.1.2.- Respecto de la apertura de la vía por inexistencia manifiesta de deuda.

²⁷² Cámara Federal de La Plata, *in re “Fisco Nacional (AFIP) c/ Howard S.R.L. s/ medida cautelar”*, sentencia del 11 de Febrero de 2011.

²⁷³ C.S.J.N., Fallos T. 314 P. 258.

²⁷⁴ C.S.J.N., Fallos T. 316 P. 766, T. 316 P. 3019, T. 316 P. 2142, T. 317 P. 97, entre otros.

En el precedente “*Compañía de Transporte El Colorado S.A.C*”²⁷⁵ el procurador Becerra es claro en su dictamen al detallar la doctrina pacífica de la Corte en cuanto a la apertura de la instancia, exponiéndolo de la siguiente forma: “*Es doctrina reconocida del Alto Tribunal que “Las decisiones recaídas en los juicios ejecutivos y de apremio no son, como principio, susceptibles de recurso extraordinario, pues no revisten el carácter de sentencias definitivas en los términos del art. 14 de la ley 48” (Fallos: 311:1724). Empero, V.E. ha señalado que “Tratándose de juicios de apremio, la vía extraordinaria procede, en forma excepcional, cuando resulta manifiesta la inexistencia de deuda exigible, pues lo contrario importa privilegiar un excesivo rigor formal con grave menoscabo de garantías constitucionales” (Fallos: 312:178; 318:1153, entre otros).*”.

Esta explicación es receptada por el tribunal en el considerando N° 3 agregando a su vez otras citas y argumentos que lo potencian: “3°) *Que si bien, conforme a conocida jurisprudencia, las decisiones recaídas en juicios ejecutivos y de apremio no constituyen, en principio, la sentencia definitiva a la que alude el art. 14 de la ley 48, el Tribunal ha establecido que cabe hacer excepción a dicho principio cuando resulta manifiesta la inexistencia de deuda exigible, pues lo contrario importaría privilegiar un excesivo rigor formal con grave menoscabo de garantías constitucionales (Fallos: 278:346; 298:626; 302:861; 318:1151, entre otros). Por otra parte, el pronunciamiento apelado ha sido dictado por el superior tribunal de la causa, ya que no es apelable en las instancias ordinarias según la reforma introducida al art. 92 de la ley 11.683 por la ley 23.658.*”

VII.1.3.- Otras cuestiones que han suscitado la apertura de la jurisdicción.

En el precedente “*Pemihual*”²⁷⁶, apoyándose en el argumento de excepción antes expuesto, la corte reconoce en la apertura de la instancia, por un lado el

²⁷⁵ C.S.J.N., Fallos T. 324 P. 2009.

²⁷⁶ C.S.J.N., Fallos T. 326 P. 4240.

entorpecimiento de la normal recaudación de la renta pública pero también pondera la inapelabilidad de la sentencia de acuerdo a lo dispuesto en el artículo N° 92 de la ley N° 11683²⁷⁷, en el siguiente sentido: “Que contra tal decisión, el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario, el que fue concedido mediante el auto de fs. 57/57 vta. Si bien lo resuelto no reviste, en principio, el carácter de sentencia definitiva exigible para la procedencia del recurso planteado, en el sub lite se configura un supuesto de excepción por cuanto la cuestión debatida excede el interés individual de las partes y afecta al de la comunidad en razón de que comporta un entorpecimiento evidente en la percepción de la renta pública (confr. doctrina de Fallos: 321:1472; 323:2161, entre otros). A ello cabe agregar que la sentencia ha sido dictada por el superior tribunal de la causa, habida cuenta de su carácter de inapelable en las instancias ordinarias según lo dispuesto en el art. 92 de la ley 11.683.”

VII.1.4.- Apertura del tratamiento jurisdiccional en materia de multas.

Relativo al tópico particular que compone este título específico, debo advertir que previamente adelanté (Cf. Capítulo V.6) mi opinión crítica en cuanto a la posibilidad de cautelar -mediante la utilización de un certificado de deuda presunta- multas.

Sostuve que las multas sancionan un determinado accionar que el legislador reputa disvalioso, mas no comparte con el tributo la misma naturaleza ni puede ser previsionado en igualdad de condiciones.

²⁷⁷ Ley N° 11683 (T.O en 1998, sus modificaciones y complementarias), Artículo N° 92: “(...) La sentencia de ejecución será inapelable, quedando a salvo el derecho de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS de librar nuevo título de deuda, y del ejecutado de repetir por la vía establecida en el artículo 81 de esta ley.”

Este argumento por la negativa ha sido oportunamente recogido por la C.S.J.N. al evaluar la procedencia del cómputo de intereses y multas a la luz del examen cuantitativo para la procedencia del recurso ordinario ante la Corte. Debo dejar aclarado en este sentido que la propia Corte Suprema recientemente declaró la inconstitucionalidad del art. 24, inc. 6º, ap. a, del dec.-ley 1285/1958 que prevé el recurso ordinario de apelación ante ese tribunal en las causas en que la Nación, directa o indirectamente, sea parte.²⁷⁸

En ese sentido, en el precedente “Club Atlético Vélez Sarsfield²⁷⁹” el tribunal abona mi tesis relativa a que la multa –dada su particular naturaleza- no integra el monto a considerar por el código adjetivo. Dice en el considerando N° 4: “*Que, asimismo, a tales fines, cabe excluir el monto correspondiente a la multa impuesta, pues esta Corte ha establecido que no puede hablarse de valor en disputa cuando lo que está en juego es la aplicación de una sanción administrativa disciplinaria o represiva. Ello así, pues la finalidad de tal medida no consiste en reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario, sino en la restauración del orden jurídico infringido (Fallos: 324:3083).*”, y agrega para el rechazo de la pretensión que: “*5º) Que, en virtud de la doctrina recordada en los considerandos que anteceden, el recurso deducido por la demandada es improcedente ya que, según resulta del informe acompañado al escrito de su interposición (fs. 431), el monto del tributo en disputa “sin considerar los intereses y la multa” no supera el límite legal al que se ha hecho referencia.*”

De igual forma, en el tratamiento del acceso a la jurisdicción por conducto de lo dispuesto oportunamente en el artículo N° 24, Inc. 6º, ap. a, del decreto-ley N°

²⁷⁸ CSJ 494/2013 (49-A)/CS1 R.O. *in re “Anadon, Tomás Salvador e/ Comisión Nacional de Comunicaciones s/ despido”*, sentencia del 20 de Agosto de 2015.

²⁷⁹ C.S.J.N., Fallos T. 326 P. 3225.

1285/58, modificado por la ley N° 21.708 y resolución N° 1360/91 no cabe considerar la multa, en tanto la C.S.J.N. sostiene en el precedente "Hotel Presidente"²⁸⁰: *"Que a tales efectos no corresponde computar el monto correspondiente a las multas impuestas en las resoluciones administrativas cuya impugnación dio origen a este juicio, pues esta Corte ha establecido que el eventual y secundario interés fiscal que pueda tener la Nación en la percepción de ingresos provenientes de la aplicación de sanciones administrativas pecuniarias - disciplinarias o represivas- no basta para autorizar el recurso ordinario de apelación, toda vez que no puede hablarse de valor disputado cuando está en juego la aplicación de tales sanciones, cuya finalidad es restaurar el orden jurídico infringido, y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario (causa S.1477.XXXVIII. "San Martín Cía. Arg. de Seg. S.A. (TF 14.274-I) c/ D.G.I.", sentencia del 21 de agosto de 2003 y Fallos: 324:3083)".* Este argumento se replica en incontables fallos de la C.S.J.N. como F.519.XLVII (RO) "Francisco Carlos Vilas e Hijos SA) c/ DGA" del 26 de junio de 2012 y S.1477. XXXVIII (RO) "San Martín Cía. Arg. de Seguros S.A. c/ DGI" del 21 de agosto de 2003, entre muchos otros.

Sumado a lo dicho se ha mantenido en el precedente "Pamar"²⁸¹ que: *"Así, el sustento es que la norma aplicable no distingue si dicha deuda procede de tributos, accesorios o multas, firmes o no; se aduce que cuando el legislador quiso limitar la posibilidad de ejecución de las multas, lo hizo expresamente, al exigir su ejecutoriedad, y comparar estas medidas con el instituto de la prisión preventiva*

²⁸⁰ C.S.J.N., Fallos T. 327 P. 598.

²⁸¹ Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias N° 5, autos "AFIP DGI - 30010/07 (AG 11) c. Pamar S.A. Industrial, Agropecuaria, Inmobiliaria y Financiera s. Medida cautelar AFIP", fallo del 4 de junio de 2008, precedente citado por Manesi, Daniela, "Algunas consideraciones sobre el embargo preventivo", Publicado en: PET 2014 (enero-530), 5.

para el cual tampoco se aguarda a que la pena se encuentre firme; también se alega que como no se trata de obtener una condena, sino de asegurar la eficacia práctica de la sentencia o resolución que recaiga en otro proceso, la jurisprudencia consideró viable solicitar un embargo preventivo o una inhibición sobre multas. No obstante, en el caso particular, fue rechazada por no haberse acreditado el peligro en la demora, dado que el fisco nacional no demostró que la empresa podía incumplir con el pago de las sanciones cuando ellas adquirieran firmeza”.

En el mismo sentido se anotó que: *“Asimismo, la alzada convalidó el criterio antes expuesto al confirmar la sentencia apelada²⁸²; y en otra oportunidad entendió que no cabía hacer distinciones, por cuanto si la verosimilitud del derecho se hallaba configurada por el crédito fiscal que se pretendía resguardar, en concepto de impuesto e intereses, no mediaban circunstancias justificativas para adoptar un tratamiento o valoración distinta respecto de la multa²⁸³.”*

Es interesante resaltar que –al menos en el ámbito federal- la norma es clara respecto a la imposibilidad de someter a un juicio de apremio a multas que no estén en condición de ejecutoriadas, argumento que surge muy claro de la lectura de los artículos N° 51²⁸⁴ y N° 92²⁸⁵ de la ley N° 11683.

²⁸² Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, sala I, autos "AFIP DGI -30010/07 (AG 11) c. Pamar S.A. Industrial Agropecuaria Inmobiliaria y Financiera s. Medida cautelar AFIP", fallo del 12 de agosto de 2008, precedente citado por Manesi, Daniela, Trabajo citado.

²⁸³ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, sala II, autos "AFIP DGI -30004/08 (AG 7) c. Nussembaum, Damian Alejandro s. Medida cautelar AFIP", fallo del 26 de septiembre de 2011, precedente citado por Manesi, Daniela, Trabajo citado.

²⁸⁴ Ley N 11683, Artículo N° 51: "Las multas aplicadas deberán ser satisfechas por los responsables dentro de los quince (15) días de notificadas, salvo que se

Del mismo modo, se ha dicho que “Se mantiene entonces incólume la presunción de inocencia, hasta tanto la multa no quede ejecutoriada en sentido amplio. Ello trae aparejado que el libramiento del certificado de deuda al cual nos hemos referido contraría aquella presunción y otorga al organismo recaudador atribuciones por lo menos excesivas frente a los contribuyentes que, por otro lado, no benefician ni al fin recaudatorio ni al imperativo de pagar los tributos.”²⁸⁶

VII.1.5.- Respecto del objetivo ínsito en toda medida cautelar.

hubiera optado por interponer contra las mismas las acciones o recursos que autorizan los artículos 76, 82 y 86”.

²⁸⁵ Ley N 11683, Artículo N° 92 (primer párrafo): “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 Administración Federal de Ingresos Públicos, 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 expedida por la Administración Federal de Ingresos Públicos”. (el énfasis es propio).

²⁸⁶ Cita extraída del trabajo de Améndola, Manuel Alejandro, “Aplicabilidad del certificado de deuda presunta respecto de multas no ejecutoriadas”, trabajo citado, que señala que: “En este sentido resulta valioso un interesante fallo emanado de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sala I, en los autos “Leading Work S.A c/ciudad de Buenos Aires”, que contiene referencias a varios precedentes del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”.

En lo relativo al objetivo que debe perseguir una medida cautelar, la Cámara se expresó con claridad en “Berkley²⁸⁷” especificando que: *“En lo que respecta al embargo preventivo, se debe precisar que constituye la individualización y afectación de determinados bienes a un proceso, para asegurar la eventual ejecución ulterior de la sentencia a dictarse en dicho proceso, por lo que presupone la existencia de un crédito cuyo pago se ha reclamado en él (conf. Kielmanovich, “Código Procesal Civil y Comercial de la Nación”, t. I, pág. 374; Fenochietto - Arazi, “Código Procesal Civil y Comercial de la Nación”, t. 1, pág. 774; Falcón, “Código Procesal Civil y Comercial de la Nación”, t. II, pág. 263). El embargo preventivo previsto en el invocado inc. 5 del art. 209 no procede sino se acredita la calidad de deudor del demandado (Kielmanovich, op. cit., t. I, pág. 383; Fassi Yáñez, op. cit. t. 2, pág. 86). Toda vez que se pretende obtener una medida cautelar para resguardar un crédito futuro, eventual y relativo al incierto resultado de otros procesos, corresponde desestimar la apelación deducida.”*

En el mismo camino, en la causa “Muñoz²⁸⁸” se sostiene: *“El embargo preventivo constituye la medida cautelar en cuya virtud se afectan o inmovilizan uno o varios bienes de quien es o ha de ser demandado en un proceso de conocimiento o de ejecución, con miras a asegurar la eficacia práctica del resultado de tales procesos (conf Fassi-Yañez, “Código Procesal Civil y Comercial”, t. 2, pág. 82; Palacio, “Derecho Procesal Civil”, t. VIII, p. 100, n° 1243; Podetti-Guerrero Leconte, “Tratado de las medidas cautelares”, p. 215, n° 63 y esta Cámara, Sala 3, causa 6977/05 del 30.11.06). La procedencia del embargo preventivo no se agota en los*

²⁸⁷ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil Comercial federal, *in re “Berkley International Seguros S.A c/ Saab S.A s/ Medidas Cautelares”*, sentencia del 10 de Julio de 2012.

²⁸⁸ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil Comercial federal, *in re “Muñoz Tomás y otros c/ Sindicato de Accionistas del PPP de Telecom S.A s/ Medidas Cautelares.”*, sentencia del 6 de Diciembre de 2007.

supuestos enumerados en los arts. 209 a 212 del Código Procesal, sino que cabe decretarlo en todo aquellos casos en los cuales concurren los presupuestos comunes a las medidas cautelares, esto es, la verosimilitud en el derecho invocando, el peligro en la demora y la prestación de contracautela (conf. esta Sala, causa 964/99 del 24.2.00 y sus citas).”

En ese mismo sentido, pero referido a los *recursos de la seguridad social* también se ha resuelto la pertinencia de la utilización de los certificados de deuda presunta en esta materia, obviamente en tanto se respeten las reglas adjetivas y que la adopción de la medida cautelar responda a un criterio de razonabilidad y no arbitrariedad, como bien lo refleja la doctrina del precedente “Venturino Eshiu²⁸⁹” al señalar que: *Tanto el embargo preventivo como la inhibición general de bienes constituyen medidas cautelares que, en el ámbito de las acciones vinculadas al cobro de los recursos de la seguridad social, pueden ser ordenadas por la cantidad que presumiblemente adeuda el responsable u obligado, es decir, por un monto aproximado, constituyendo ello una prerrogativa del fisco que encuentra justificativo en la presunción de legitimidad de su accionar y de los datos consignados en los certificados de deuda, así como en la naturaleza de los derechos que se hallan en juego, a los que se hace necesario dar una protección más amplia y eficaz que la comúnmente requerida cuando se discuten intereses privados, para colocar así a la Nación en condiciones de cumplir cabalmente las funciones que le son propias (cfr. CNFed. La Plata, Sala I, doctr. del precedente registrado en ED, 34-64).”*

²⁸⁹ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil Comercial federal, *in re “Fisco Nacional DGI c/ Venturino Eshiu S.A s/ Medidas Cautelares.”*, sentencia del 19 de Diciembre de 1995.

VII.1.6.- Respeto de la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora.

Debo advertir que existen aquí dos cuestiones a considerar con soluciones, aparentemente, muy distintas.

Por un lado, quienes sostienen que las medidas en trato comparten con las demás medidas cautelares los rasgos característicos que hemos comentado y cuyo reflejo jurisprudencial abordaré luego en este mismo acápite. Este criterio *generalista y amplio* se encuentra efectivamente contemplado en precedentes jurisprudenciales como los que se glosan seguidamente:

La Corte Suprema de Justicia de la Nación opta por este *enfoque amplio* en varios de sus precedentes, por ejemplo en “Grinbank²⁹⁰” al sostener: “5°) *Que, ello sentado, cabe destacar previamente que la viabilidad de las medidas precautorias se halla supeditada a que se demuestre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro de la demora, y que dentro de aquéllas la innovativa es una decisión excepcional porque altera el estado de hecho o de derecho existente al tiempo de su dictado -que en el caso permitía al organismo recaudador ejecutar los saldos adeudados por el contribuyente-, habida cuenta de que configura un anticipo de jurisdicción favorable respecto del fallo final de la causa, lo que justifica una mayor prudencia en la apreciación de los recaudos que hacen a su admisión (confr. causa B.682.XXIV. "Bulacio Malmierca, Juan Carlos y otro c/ Banco de la Nación Argentina", fallada el 24 de agosto de 1993).*” Continuó sosteniendo la particular estrictez que marca el tipo de proceso y la imposibilidad de que su concesión resuelva el *meollo de la controversia en la acción principal* (CF. Considerando N° 7) en tanto señaló “8°) *Que la sinrazón de lo decidido se hace más evidente teniendo en consideración que la medida cautelar otorgada lo ha sido en una materia respecto de la cual esta Corte ha dicho que el examen de su procedencia debe efectuarse "con particular estrictez" (Fallos: 313:1420, considerando 8°)*”.

²⁹⁰ C.S.J.N., Fallos T. 318 P. 243.

También en el precedente “Magnelli”²⁹¹ la Cámara de Apelaciones de Tucumán sostuvo –intentando morigerar el requisito de estrictez- que: *“si bien es cierto que la Corte Suprema tiene dicho que la verosimilitud del derecho ha de apreciarse con particular estrictez habida cuenta de la presunción de legitimidad de las leyes, tal doctrina no resulta aplicable en el sub examine, dado que no está en juego una norma de ese rango sino una determinación de impuesto”*, afirmación que fue replicada por la C.S.J.N. en el sentido de que: *“(…) que el criterio de amplitud en la concesión de medidas como la solicitada en autos, dista del utilizado por la Corte, que ha dicho con firmeza, en reiteradas oportunidades, que el examen de la procedencia de tales cautelas ha de efectuarse con particular estrictez, atento la afectación que producen sobre el erario público (Fallos: 313:1420; 318:2431, entre muchos otros), pues la percepción de las rentas del Tesoro -en el tiempo y modo dispuestos legalmente- es condición indispensable para el regular funcionamiento del Estado (Fallos: 235:787; 312:1010)”*.

En ese sentido la C.S.J.N. expresa –en el fallo citado- que: *“La viabilidad de las medidas precautorias, es sabido, se halla supeditada a que se demuestre tanto la verosimilitud del derecho invocado como el peligro en la demora (art. 230 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), y que dentro de aquéllas, la innovativa es una decisión excepcional porque altera el estado de hecho o de derecho existen te al tiempo de su dictado -que en el caso de autos permitía al organismo recaudador ejecutar los saldos exigidos al contribuyente-, habida cuenta de que configura un anticipo de jurisdicción favorable respecto del fallo final de la causa, lo que justifica una mayor prudencia al apreciar los recaudos que hacen a su admisibilidad (Fallos: 316:1833, considerando 3) y R.1019.XXXI. Ramón Diéguez c/ Dirección General Impositiva, sentencia del 5 de noviembre de 1996).”*

²⁹¹ C.S.J.N., Fallos T. 325 P. 234.

Ahora bien, en lo que hace al *peligro irreparable en la demora* (*periculum in mora*), se ha establecido que resulta exigible que se evidencien fehacientemente las razones que justifican resoluciones de esa naturaleza (Fallos T. 323 P.337 y P.1849, entre muchos otros). La concurrencia de este segundo requisito exige una apreciación atenta de la realidad comprometida, con el objeto de establecer cabalmente si las secuelas que lleguen a producir los hechos que se pretenden evitar pueden restar eficacia al ulterior reconocimiento del derecho en juego, originado por la sentencia dictada como acto final y extintivo del proceso (Fallos T. 319 P.1277).

En el plano empírico del análisis de las pruebas que constituyen un *periculum in mora* o el propio *fumo bonis iuris* es interesante verificar los extremos que pondera el Dr. Bausset en su carácter de Procurador Fiscal ante la Corte en “Constructora De Vido”²⁹² y los que luego replica la mayoría de la C.S.J.N. –con disidencia de Zaffaroni y Argibay-, argumentos o probanzas a los que calificó de conjeturales, para luego revocar la sentencia de grado que confirmaba la del a-quo que había concedido la medida de no innovar.

En las distintas jurisdicciones el argumento ha sido el mismo, en lo que respecta a los lineamientos a considerar previa a la evaluación concesiva, es así que la Cámara Federal de Mar Del Plata²⁹³ también resolvió que: “*El embargo preventivo procede cuando se dan y justifican sus presupuestos sin prescindencia de ninguno de ellos y sin admitirse presunciones sobre su existencia.*”

²⁹² C.S.J.N., Fallos T. 328 P. 3720.

²⁹³ Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, *in re* “*Banco de la Nación Argentina c/ Davancens Luis Esteban s/ Ejecutivo*”, sentencia del 2 de Noviembre de 2000.

Más recientemente en autos “Compañía de Circuitos Cerrados S.A.”²⁹⁴ se volvió a plantear el pretendido carácter restrictivo del tratamiento que merecen las medidas cautelares, a la vez que se argumentó respecto de la carencia probatoria para fundar los extremos comunes a toda cautelar.

Con respecto a la eventualmente pretendida certeza apodíctica que algunos han intentado imponer al examen preliminar de verosimilitud del derecho, la C.S.J.N. en “Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires”²⁹⁵ sostuvo que: “(...) como resulta de la naturaleza de las medidas cautelares, ellas no exigen de los magistrados el examen de certeza sobre la existencia del derecho pretendido, sino solo su verosimilitud. Es más, el juicio de verdad en esta materia se encuentra en oposición a la finalidad del instituto cautelar, que no es otra que atender a aquello que no excede del marco hipotético, dentro del cual, asimismo, agota su virtualidad”.

En ese precedente el Procurador Fiscal (Dr. Becerra) señala un argumento importante, cual es que so pena de caerse en la arbitrariedad los requisitos procesales deben acreditarse palmariamente, dado que de lo contrario se llegaría al razonamiento lógico que forma su convicción y que se expresa de la siguiente manera: “*En mi concepto, asiste razón al recurrente cuando sostiene la arbitrariedad del fallo desde el momento que el a quo, luego de citar jurisprudencia sobre la necesaria verificación de la verosimilitud del derecho, únicamente se remite a los argumentos dados por la actora, sin que exista consideración alguna sobre su mérito.*”. En este caso la C.S.J.N. comparte en lo sustancial la opinión de Becerra –nuevamente con Zaffaroni y Argibay en disidencia-.

²⁹⁴ C.S.J.N., Fallos T. 328 P. 3638.

²⁹⁵ C.S.J.N., Fallos T. 335 P. 23.

Así, como ejemplo es interesante traer a colación lo dicho por la Cámara Contencioso Administrativo Federal sostener que “...aun cuando la medida se solicita en los términos de la norma trascrita corresponde que el juez analice la viabilidad de la pretensión, verificando la configuración en cada caso de los requisitos propios de las medidas cautelares...” y, agrega en otro acertado párrafo que: “...conceder una medida cautelar solicitada por la AFIP en los términos del artículo N° 111 de la ley N° 11683 sobre la base de una referida “certificación de deuda presunta”, tan solo integrada por cantidades hipotéticamente adeudadas, sería tanto como conferir al funcionario que la suscribe la facultad de decidir si se encuentra o no configurado el *fumus*, que es de competencia irrenunciable de los jueces”²⁹⁶. Es claro que el legislador no pretende contar con una certeza apodíctica para la concesión de la medida cautelar, sin simplemente la existencia de verosimilitud en el derecho invocado (*fumus bonis iuris*, que puede traducirse por “humo de buen derecho”), no exigiendo certeza sobre la existencia de ese derecho (entre otros, Fallos T 318 P.30).

Recientemente se sostuvo que: “1) Que, el embargo preventivo, en el caso, es la afectación, por orden judicial, de determinados bienes del deudor, o presunto deudor, al pago sobre el que versa un crédito en ejecución o un crédito que se reclama o ha de ser reclamado; que también constituye una medida cautelar en virtud de la cual se individualizan y afectan esos bienes a un proceso ejecutivo, como ocurre en el sub *judice*, con el fin de asegurar la eficacia práctica del resultado de los mismos.

Que, así, y como consecuencia de ello participa de los requisitos exigidos por las medidas asegurativas (cfr. arts. 202 al 212 del CPCC).-²⁹⁷

²⁹⁶ Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, *in re* “AFIP DGI 30004/10 (AG 46) c/ Conti Express s/medida cautelar”, Sentencia del 15 de Julio de 2010.

²⁹⁷ Cámara Federal de Posadas, Secretaria Civil, *in re* “S.O.E.S.G.Y.P.E c/ El Guaembe S.R.L s/ Embargo preventivo”, sentencia del 29 de Abril de 2016.

Con cita de doctrina la Cámara Federal de Tucumán²⁹⁸ reiteró que: *“Dentro de ese contexto, cabe destacar que el artículo 111 de la Ley N° 11.683 se encuentra inserto en el marco general que determina la procedencia de las medidas cautelares, de donde resulta que tanto es necesaria la existencia de una situación de peligro que pueda perjudicar los intereses del actor como que ostente una posición jurídica que asigne verosimilitud al título que invoca. Ello es, que la norma no funciona de modo tal que el juez, por la mera invocación de aquella deba disponer la medida sino antes bien ponderar la legitimidad y razonabilidad de su procedencia (Díaz Sieiro, Horacio Veljanovich Rodolfo diego y Bergoth Leonardo: proceso tributario, Bs. As., 1994, pág 578/579).”*, resolviendo en consecuencia que: *“En esa inteligencia, ante la ausencia de los requisitos rituales exigidos para el dictado de la cautelar incoada por la accionante, corresponde confirmar el decisorio apelado, en lo que fuera materia de agravios, así lo ha resuelto este Tribunal in re: “Fisco Nacional (AFIP) c/Astorga Ceferino Alfonso s/embargo preventivo”, expte, N° 004274/2005, entre otros.”*

Así también debe ponderarse lo dicho por la C.S.J.N. y citado por la Cámara Federal de Tucumán en “Indepro²⁹⁹”: *“En cuanto al peligro en la demora, una apreciación de la realidad comprometida, con el objeto de establecer si las secuelas que llegue a producir el hecho que se pretende evitar, pueda restar eficacia al reconocimiento del derecho en juego, operado por una sentencia*

²⁹⁸ Cámara Federal de Tucumán, Secretaria Leyes Especiales (Civil), *in re " Fisco Nacional c/ Olea Enrique Antonio s/Embargo preventivo*, sentencia del 11 de Abril de 2016.

²⁹⁹ Cámara Federal de Tucumán, *in re "28225/2014 -AFIP - DGI Solicita Embargo Preventivo sobre bienes c/ Indepro S.A s/Ejecución Fiscal.”*, sentencia del 4 de Abril de 2016.

posterior” (C.S.J.N., Milano c/ Estado Nacional Ministerio de Trabajo y Seguridad Social s/ recurso extraordinario, fallo 11/7/96).), todo ello atento la relevancia de los montos adeudados.”

Por su parte, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Tucumán –especialmente el voto del Dr. Gandur en “Servicios y negocios S.A.³⁰⁰”, coincidente con la Nacional, es clara al señalar que: *“A partir de las circunstancias del presente caso y la naturaleza y fundamento de las medidas cautelares, corresponde establecer que ante la posibilidad de que una medida de embargo se trabe sobre el patrimonio del contribuyente (el que constituye sólo un “supuesto” deudor), inmovilizando fondos por tiempo indefinido sin que se inicie la ejecución fiscal y, especialmente, que el inicio del plazo de caducidad de la medida cautelar dependa de la conducta de la propia peticionante del embargo, es necesario que el examen de la viabilidad del embargo deba apreciarse rigurosamente y a la luz de una hermenéutica restrictiva de la normativa aplicable. En ese marco, y sin que resulte necesario abordar la cuestión relativa a la naturaleza de instrumento público o no del “Certificado de Deuda” agregado a fs. 2/4 -cuestión sobre la que giró la decisión cuestionada-, considero que no resulta de aplicación al supuesto de autos, lo previsto en el art. 233, inc. 1º, del CPCCT, en tanto se observa que no es compatible la posibilidad de presumir la existencia de verosimilitud del derecho y el peligro de frustración del derecho a raíz de la demora, con la traba de un embargo sobre una presunta deuda fiscal que aún no se puede ejecutar y en el que el inicio del plazo de caducidad de la medida cautelar depende de la conducta de la propia peticionante del embargo, en tanto dicha medida cautelar -en esos supuestos- debe ser apreciada en forma restrictiva y rigurosa, lo que resulta natural dado que al quedar condicionado el inicio de la ejecución fiscal a la resolución definitiva de la determinación fiscal por parte de la administración, no resulta razonable*

³⁰⁰ Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán, Sala en lo Civil y Penal, *in re* “Provincia de Tucumán -D.R.G.- vs. Servicios y Negocios S.A. s/ Embargo preventivo”, sentencia del 21 de Octubre de 2013.

simplemente presumir la existencia de verosimilitud del derecho y el peligro en la demora, con el peligro de que dicho mecanismo pueda constituirse es un medio extorsivo, porque al igual que “si la ley no estableciera como límite el plazo breve y perentorio prescripto por el art. 207 [art. 228 del CPCCT], se concedería a una de las partes la facultad de presionar ilegítimamente a la otra utilizando el poder jurisdiccional, afectando de este modo valoraciones jurídicas de paz y de orden” (Highton, Elena I.-Areán, A. Beatriz, “Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Concordado con los códigos provinciales. Análisis doctrinal y jurisprudencial”, Tomo 4, Ed. Hammurabi, pág. 206). Por el contrario, el peticionario del embargo debe acreditar, aunque sea prima facie, la verosimilitud en el derecho invocado y el peligro irreparable en la demora, pues resulta exigible que se evidencien fehacientemente las razones que justifiquen un embargo en el marco fáctico y jurídico de autos.”.

En idéntico sentido, bien hace al citar el precedente “Intercorp³⁰¹” de la C.S.J.N. que tal como advertí, le dedicaré un apartado especial en este capítulo, pero que merece aquí citarse en tanto: *“La solución adoptada sobre la inaplicabilidad del art. 233, inc. 1.c, del CPCCT al caso bajo estudio, encuentra especial justificación cuando se advierte que las circunstancias apuntadas anteriormente (embargo preventivo no sujeto al inicio de la ejecución fiscal en donde se reclamará la supuesta deuda que se pretende cautelar, en tanto el inicio del plazo dependerá de la conducta de la propia administración), revelan la necesidad de que el órgano judicial deba ponderar la concreta configuración y acreditación de los requisitos de las medidas cautelares para alcanzar una solución justa, toda vez que resulta inherente a la función jurisdiccional la valoración específica de los elementos de juicio particulares en el proceso de decisión” .*

³⁰¹ C.S.J.N., Fallos T. 333 P. 935.

Ahora bien, en algunos supuestos³⁰² el pretendido énfasis de los fiscos por fundar el argumento rozan con la falta de coherencia como se deduce de la lectura aplicable: *“En la especie, el peticionante del embargo invoca como fundamento del supuesto peligro en la demora que el mismo “está dado por el hecho que lo que se atiende es el interés público protegido” (fs. 21) refiriéndose a la percepción de tributos provinciales y agrega que ante la determinación de oficio, si el contribuyente impugna dicha determinación, “configura una dilación en la percepción de la renta pública, lo que conlleva una posible frustración en el cobro del crédito a favor del fisco” (fs. 21 vta.). En ese marco, no se comprende cómo, a partir de dichas invocaciones, se pretende acreditar que la demora propia del proceso provoca en la especie un peligro en la frustración del derecho, en tanto el interés público por la percepción de la renta pública en nada se vincula con la posibilidad de que el presunto deudor se insolvente u obstaculice la ejecución de una eventual sentencia favorable al fisco, a su vez, el ejercicio de los derechos reconocidos al contribuyente en el marco del procedimiento administrativo - mediante la impugnación de la determinación de oficio-, no puede ser fundamento para la existencia de un peligro en la demora.”*

Así se sostuvo que: *“En cuanto a la verosimilitud del derecho invocado, la jurisprudencia ha dicho que éste se verifica cuando media determinación de oficio, luego de tramitar el procedimiento respectivo, por cuanto implica que la deuda presunta contenida en el certificado se haya respaldada por un acto administrativo con fuerza ejecutoria y presunción de legitimidad”³⁰³*

³⁰² Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán, Sala en lo Civil y Penal, *in re* “Provincia de Tucumán -D.R.G.- vs. Servicios y Negocios S.A. s/ Embargo preventivo”, sentencia del 21 de Octubre de 2013.

³⁰³ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala I, “AFIP c. Rutilex Hidrocarburos Argentinos S.A.”, Sentencia del 27 de abril de 2006 (AR/JUR/4118/2006).

Por último, con el mismo argumento que señalé con antelación, la SALA I de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal *in re* “*Puente Hermanos*”³⁰⁴ hizo lugar al recurso deducido por el contribuyente contra el embargo preventivo solicitado por la A.F.I.P y decretado por el juez a cargo del Juzgado N° 3 del mencionado fuero, por considerar no acreditado el requisito del peligro en la demora, tal como lo exige el artículo 209 del CPCC para la procedencia de su dictado.

El Tribunal Fiscal de la Nación por su parte también tiene una clara posición tomada al respecto, la que se deduce del argumento vertido en la resolución de la causa “*García Prieto*”³⁰⁵ donde la alzada coincide con el tribunal jurisdiccional, especialmente en el considerando segundo que: “*II.- En atención al conflicto suscitado, cabe recordar que esta Sala en precedentes anteriores ha destacado que si bien el art. 111 de la ley 11.683 (T.O en 1998) consagra la potestad del Fisco Nacional para solicitar "en cualquier momento" embargo preventivo o en su defecto inhibición general de bienes por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes, ello no excluye que la presentación deba ajustarse a las exigencias procesales previstas en el art. 195 del CPCC. Tal requerimiento resulta insoslayable, a fin de que el magistrado pueda analizar la pertinencia y alcances de la medida pretendida (conf. esta Sala in re "AFIP c/ Igarreta" del 2/3/04, "Cámara Federal de la Plata Sala I, "Gobierno Nacional c/ Echaire Manuel" del 30/7/70, E.D. T. 34, pág. 64).*”

³⁰⁴ Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “*AFIP DGI 30013/06 (AG 49) c/ Puente Hnos. Turismo Pasajes y Cambio SA s/ Medida Cautelar (Autónoma)*”, Expte. N° 43445/2006, sentencia del 17 de Marzo de 2008.

³⁰⁵ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala III, *in re* “*AFIP - DGI 30145/07 (AG 51) c. García Prieto, Horacio D*”, sentencia del 18 de Abril de 2008.

En el mismo sentido *“Por consiguiente, en consonancia con lo manifestado en el pronunciamiento recaído en autos "AFIP - DGI c/ Paracha Angel" del 6/3/08, si bien le asiste razón al recurrente en cuanto a que no se registran antecedentes negativos como contribuyente debe advertirse, por su parte, que en el procedimiento de determinación seguido por el Fisco fue señalado un incumplimiento que dio lugar al reajuste en el cálculo del tributo a ingresar.”*

Más allá de los precedentes y argumentos volcados hasta aquí en relación al tema *sub examine*, lo cierto es que también puede advertirse una corriente que sostiene que en el caso puntual de este tipo de medidas cautelares no es necesaria la acreditación del peligro en la demora –o en algunos supuestos esta situación es morigerada y suplida por un mayor grado de verosimilitud- para que las mismas prosperen, se ha verificado tal tesis en los precedentes:

En el precedente *“Visitar³⁰⁶”* este argumento se hace evidente como excepción en los taxativos términos del articulado comprometido, es así que se he resuelto que: *“Si bien participa de los caracteres y requisitos propios de todas las medidas cautelares, el embargo preventivo procede aún en ausencia de peligro en la demora, de acuerdo con lo previsto en la ley en determinados casos específicos como son los contemplados en los arts. 209 a 212 del Código Procesal (esta Sala, causas 7.457/00 del 27.02.01 -y sus citas-, 7.399/01 del 4.10.01 y 9.074/01 del 18.12.01). El embargo fue solicitado con base en el inc. 4 del art. 209 del Código Procesal razón por la que se configura una de las excepciones antes indicadas.”*

³⁰⁶ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil Comercial federal, *in re “Visitar S.R.L c/ Obra Soc. de Trabajadores Viales y Afines de la Rep. Arg. s/ Medidas Cautelares”*, Sentencia del 19 de Septiembre de 2007.

En la causa “Océano Cia. Argentina de Seguros S.A³⁰⁷” se resolvió en este sentido con cita a Falcón: “La actora pretende la traba de un embargo preventivo en los términos del art. 212, inc. 3° del CPCCN, norma que se funda en que la sentencia favorable - aún apelada - es el supuesto mayor de verosimilitud en el derecho (conf. Falcón, Enrique M., Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, E. Abeledo Perrot, 1992, t. II, pág. 271). Luego, ante el desconocimiento de la concreta ubicación de cuentas o depósitos bancarios que pudiera poseer su contraparte, y teniendo en cuenta la celeridad con que se debe actuar en estos supuestos para evitar la frustración de los derechos del acreedor, no resulta desproporcionado el embargo tal como fue solicitado (conf. esta Sala, causa n° 45.788/95, del 6.11.95 y sus citas; Sala 1, causa n° 13.280/02 del 17.12.02). Este Tribunal ha considerado - también en el marco de un embargo preventivo - que el Banco Central de la República Argentina tiene como práctica común y usual que se le requieran informes y/o traba de embargos sobre depósitos en entidades sujetas a su regulación y contralor, los que se canalizan a las instituciones bancarias y financieras a través de Comunicaciones "C" que emite a tal efecto, con la condición prevista en la ley 21.526 de que las medidas sean dispuestas por jueces en el marco de causas sometidas a su jurisdicción (conf. causa n° 11.615/05 del 19.10.06).”

En igual sentido y con cita de doctrina se había expedido ya la jurisprudencia en el precedente “Multicargo³⁰⁸” señalando que: “Si bien el embargo preventivo participa, como medida cautelar, de todos los caracteres y requisitos de ella, la ley

³⁰⁷ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil Comercial federal, *in re* “Océano Cia Argentina de Seguros SA c/ Transportes JVC y otro s/ faltante y/o avería de carga transp. terrestre.” Sentencia del 8 de febrero de 2008.

³⁰⁸ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil Comercial federal, *in re* “Multicargo U.S.A Incorporated c/Hispano América de Petróleos S.A s/Incidente.” , sentencia del 19 de Julio de 1995.

ritual contempla casos específicos que lo tornan procedente aún en ausencia del "periculum in mora", como sucede en las hipótesis previstas en los artículos 209 a 212 del Código Procesal (cfr. esta Sala, Causas 5465 del 10.5.88; 6164 del 22.8.89; 7217 del 23.8.90; Sala I, Causa 5094 del 19.2.88; Sala II, Causas 221 del 2.10.92, 7133 del 3.12.93; etc.; Fenochietto-Arazi, "Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, comentado y concordado", T. I, pág. 690; Morello, A. M. y otros "Códigos Procesales en lo Civil y Comercial de la Pcia. de Buenos Aires y de la Nación", T. II-C, págs. 652, 705 y 716). La petición cautelar sub examine se inscribe en el marco del art. 209, Inc. 4., del Código Procesal, configurándose, pues, uno de los supuestos de excepción antes referidos (cfr. Novellino, N. "Embargo, Desembargo y demás Medidas Cautelares", págs. 5 y sgtes.)."

En "Sanatorio Parque"³⁰⁹ coincidentemente, se dice que: *"Si bien el embargo preventivo participa, como medida cautelar, de todos los caracteres y requisitos de ella, la ley contempla casos específicos que lo tornan procedente aún en ausencia de tal peligro, como sucede en las hipótesis contempladas en los arts. 209 al 212 del Código Procesal (cfr. Sala II, Causas 221 del 2.10.92 y sus citas doctrinarias y jurisprudenciales; esta Sala, Causas 289/94, 1872/94 y 5945/94 del 10.2.94, 28.294 y 30.8.94, respectivamente"*.

El mismo derrotero se verifica en "López, Claudio Pablo"³¹⁰ al memorar que: *"Si bien el embargo preventivo participa, como medida cautelar, de todos los caracteres y requisitos de ella, la ley contempla casos específicos que lo tornan*

³⁰⁹ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil Comercial federal, *in re* "Sanatorio Parque S.A C/ Obra Social. Pers. Estaciones de Serv. Garages y Playas s/incumplimiento de contrato", sentencia del 30 de Mayo de 1995.

³¹⁰ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil Comercial federal, *in re* "López, Claudio Pablo. c/ Júpiter Compañía de Seguros S.A. s/ Incidente.", sentencia del 2 de Octubre de 1992.

procedente aún en ausencia del peligro en la demora, como sucede con las hipótesis contempladas en los arts. 209 a 212 de la ley ritual.”

En “Manigot³¹¹” la posición es férrea en cuanto a que: *“Si bien toda medida cautelar se halla condicionada a que, como principio, exista cierto peligro en la demora, es decir la posibilidad de que en caso de que no fuera decretada sobrevenga un perjuicio o daño inminente que transforme en tardío el reconocimiento del derecho, no siempre es necesario que el peticionario acredite preliminarmente la existencia de aquél.”*

En igual sentido, en otro fallo similar a los citados³¹² se dispuso que: *“Si bien toda medida cautelar se halla condicionada a que, como principio, exista cierto peligro en la demora, es decir a la posibilidad de que en caso de que no fuera decretada sobrevenga un perjuicio o daño inminente que transforme en tardío el reconocimiento de aquel derecho, cabe resaltar que no siempre es necesario que el peticionario acredite preliminarmente su existencia. Tal es lo que ocurre con relación al embargo preventivo cuando su procedencia viene impuesta por la concurrencia de determinadas circunstancias objetivas tenidas en cuenta por la ley a tales efectos, como sucede en las hipótesis contempladas en el art. 212 del Código Procesal.”*

³¹¹ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil Comercial federal, *in re “Manigot Marcelo Agustín c/ Cia. De Transportes Platamar Valle S.A s/Daños y perjuicios”*, Sentencia del 23 de Agosto de 1990.

³¹² Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil Comercial federal, *in re “Provencs de Jofren, María Celmina c/ Astro S.R.L s/ Daños y perjuicios”*, Sentencia del 10 de Mayo de 1988.

En el fallo “Indepro³¹³” si bien no se dice expresamente, queda claro que para Cámara Federal de Tucumán, es condición suficiente que: *“En ese orden de ideas cabe destacar, que el certificado de deuda presunta que obra a fs. 2, así como también los demás actos administrativos confirman prima facie el actuar legítimo de la administración y con ello resulta suficiente para sustentar la verosimilitud del derecho”*.

En el sentido contenido en el título *sub examine* considero adecuado citar la doctrina del precedente “Massuh³¹⁴” en donde la Cámara Contencioso Administrativo Federal diferencia los extremos a ponderar en tanto se trate de un embargo ejecutivo de uno preventivo.

VII.1.7.- Respecto de las características de las medidas cautelares.

La jurisprudencia que recabé se ocupa también de hacer hincapié en alguna de las características que describí con antelación (Cf. Capítulo V)

Se pueden citar varios fallos que son el vivo ejemplo de esta circunstancia: *“las medidas cautelares son instrumentales respecto a la pretensión principal; no apuntan a la satisfacción inmediata anticipada de la pretensión, pues tienden a asegurar la eficacia de la jurisdicción haciendo que la sentencia, al tiempo de dictarse, pueda ser cumplida, de modo que no resulte ineficaz o de cumplimiento*

³¹³ Cámara Federal de Tucumán *in re* “28225/2014 -AFIP - DGI Solicita Embrago Preventivo sobre bienes c/Indepro S.A s/ Ejecución Fiscal”, sentencia del 4 de Abril de 2016.

³¹⁴ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, *In re* “Secretaría de Recursos Naturales y Ambiente Humano c/ Massuh S.A Denti Establecimientos Papeleros s/Ejecución Fiscal”, sentencia del 20 de Marzo de 1997.

imposible. Por ello, 'la viabilidad de las medidas precautorias se halla supeditada a que se demuestre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro en la demora' “³¹⁵.

También recae en el afán descriptivo de las particularidades de las medidas cautelares la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal³¹⁶ en tanto sostiene que: *“Cabe precisar que - atendiendo el carácter provisional de toda medida precautoria - el magistrado habrá de disponer el inmediato levantamiento de los embargos eventualmente trabados en entidades financieras, una vez que se halle cubierta la suma por la cual se decretó la cautelar. Tal solución despeja la posibilidad de generar perjuicios innecesarios al demandado, y huelga señalar que cualquier demora en el procedimiento pertinente compromete la responsabilidad inexcusable del embargante (conf. Sala 1, causa n° 13.280/02 del 17.12.02)”*.

Otra de las singularidades de estas medidas se refleja de esta manera por la Cámara³¹⁷: *“No forma óbice a la instancia judicial en la que se ventila una cuestión que vincula a organismos o entes estatales el hecho de que en la especie se trate de un incidente de embargo y no de la ejecución fiscal propiamente dicha, habida cuenta del carácter previo y accesorio de tal medida cautelar en relación a la eventual acción ejecutiva, en tanto, como anticipo de esta última, está destinada a*

³¹⁵ C.S.J.N., Fallos T. 318 P. 243.

³¹⁶ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil Comercial federal, *in re "Océano Cia Argentina de Seguros SA c/ Transportes JVC y otro s/ faltante y/o avería de carga transp. terrestre."*

³¹⁷ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil Comercial federal, *In re "Fisco Nacional D.G.I c/ Instituto de Servicios Soc. para el Pers. Ferroviario s/Incidente de Apelación"* (1995)

asegurar la intangibilidad de bienes suficientes del presunto deudor para afrontar el pago de la sentencia que, si correspondiera, habría de dictarse precisamente en dicha acción ejecutiva.”

En cuanto a los derechos que esta medida concede, debo resaltar la pacífica posición volcada en “Fisco c/ Olea³¹⁸” por la Cámara Federal de Tucumán al invocar que: *“Sin embargo, ante la figura prevista en el artículo 111 se solicita un embargo preventivo sobre bienes del demandado, cuya procedencia se encuentra habilitada por la citada norma legal, la cual no parece otorgar al Fisco Nacional un mayor derecho que el que el CPCCN, bajo ciertas condiciones, acuerda a cualquier litigante, tal como resulta, en particular, de los artículos 209 a 211, 228, 230 y ccdtes. del código de rito.”*

En relación a las características comunes a toda cautelar, ha dicho la Cámara de Resistencia en “Olivari³¹⁹” que : *“En líneas generales está subordinada a condiciones de admisibilidad que son propias y características: que se demuestre un grado más o menos variable de verosimilitud del derecho invocado, o el “Humo del buen derecho” del Derecho Romano (fumus bonis iuris) y el peligro en la demora (periculum in mora) que pueda aparejar el lento tránsito de la causa hacia la sentencia definitiva, pues mientras se sustancia el derecho, podrían desaparecer las cosas que interesan a la litis.”* y agrega: *“Ha expresado la doctrina que para poder llevar su función de prevención urgente, las providencias cautelares deben contentarse, en lugar de con la certeza –que sólo podría llevarse a cabo mediante largas investigaciones-, con la apariencia del derecho, que puede*

³¹⁸ Cámara Federal de Tucumán – Secretaria Leyes Especiales (Civil), *in re “Fisco Nacional c/Olea Enrique Antonio s/Embargo preventivo”*, sentencia del 11 de Abril de 2016.

³¹⁹ Cámara Federal de Resistencia, *in re “Olivari Ricardo Raúl y Otros c/ Freijo Jesús José María s/ Embargo preventivo”*, sentencia del 15 de Marzo de 2016.

resultar de una cognición mucho más expeditiva y superficial que la ordinaria (summaria cognitio). La cognición cautelar se limita, en todos los casos a un juicio de probabilidades y de verosimilitud (Jorge O. Ramírez, Función Precautelar, Astrea, pág. 259).”. Por último, determina –y creo acertado el argumento- que: “Ahora bien, la ausencia de verosimilitud en el derecho, nos exime de analizar el recaudo del “peligro en la demora”, porque el primero de los requisitos es inexcusable.”

Otro fallo recurrente en lo que a características o requisitos comunes que debe indefectiblemente conllevar cualquier pedido de medida cautelar de esta naturaleza, puede ser verificado en “VIAC S.A.³²⁰” donde con claridad se estipula que tanto la apariencia de buen derecho como el peligro en la demora forman aquellos extremos que requiere la jurisprudencia para evaluar la concesión de la medida.

La Corte Suprema de Tucumán³²¹ también –con ayuda de la doctrina de la C.S.J.N.- es clara en cuanto a sostener parámetros aplicables: *“las medidas cautelares son instrumentales respecto a la pretensión principal; no apuntan a la satisfacción inmediata anticipada de la pretensión, pues tienden a asegurar la eficacia de la jurisdicción haciendo que la sentencia, al tiempo de dictarse, pueda ser cumplida, de modo que no resulte ineficaz o de cumplimiento imposible. Por ello, 'la viabilidad de las medidas precautorias se halla supeditada a que se demuestre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro en la demora' (CSJNac., 23-11-1995, 'Grinbank c/Fisco Nacional'). Este requisito debe*

³²⁰ Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia, *in re “AFIP-DGI c/ Viac S.A s/ Medida Cautelar”*, sentencia del 6 de Marzo de 2008.

³²¹ Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán, Sala en lo Civil y Penal, *in re “Provincia de Tucumán -D.R.G.- vs. Servicios y Negocios S.A. s/ Embargo preventivo”*, sentencia del 21 de Octubre de 2013.

analizarse de acuerdo con un juicio objetivo; lo que requiere 'una apreciación atenta de la realidad comprometida' (CSJNac., 11-7-1996, 'Milano c/Estado Nacional'). La sola invocación de la urgencia en obtener la medida no justifica su procedencia;..." (CSJT, sentencia N° 820 de fecha 25 de octubre de 1999)."

En el sentido relatado, es interesante recorrer los argumentos del fallo "TEB³²²" de la Sala 2 de la Cámara Federal de la Seguridad Social, no solamente porque en él se encuentran las citas a los precedentes que obran como criterio rector en la materia, sino que la sentencia –que dicho sea de paso confirma la sentencia de grado que denegó el pedido de cautelares- es clara en cuanto a las características que debe reunir tanto el título como el proceso en sí mismo desde la faz adjetiva.

Allí se expone con claridad que: *"Por lo dicho, al examen de razonabilidad a que cabe someter la ley 11.683 (art. 111), en tanto es la disposición en que funda su obrar la apelante, conduce, a no otra conclusión, que la norma proporciona a la administración atributos que exorbitan el diseño constitucional contemplado en pro de preservar elementales procedimientos destinados a garantizar la defensa en juicio. Esto sucede en la medida que configura la presencia de un juez vacío de actividad cognoscitiva en detrimento de indelegables facultades jurisdiccionales de fuente constitucional. La literalidad de la norma define, sin margen de ponderación, que "los jueces deberán" someterse al obrar imperativo que fija una de las partes interesadas en la controversia. Con ello se cristaliza el atributo esencial, básico, con que cuenta todo magistrado, como es su capacidad de ponderar, sopesar, evaluar, en definitiva analizar la magnitud, alcance y efectos de la decisión que adopta.", para agregar: "Este es el reproche elemental que corresponde señalar a la ley 11683 (art. 111). Su falta de adecuación constitucional que se corporiza cuando suprime toda aptitud jurisdiccional del*

³²² Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala 2, Expte N° 105325/2012, *in re* "Administración Federal de Ingresos Públicos c/Teb S.R.L y otros s/Medida Cautelar Sec. 2".

magistrado vaciándolo de juicio crítico para transformarlo en mero instrumento ejecutor de una decisión administrativa. La norma, tal como está concebida, en un territorio en extremo sensible por la materia patrimonial que involucra y no descartables efectos perjudiciales que pudieran ocasionarse, entraña un excesivo atributo en cabeza de la administración que, no ha de olvidarse en momento alguno y que reitero, no es imparcial en la controversia.” y finalizar con : “Contrástese, como ejemplo de lo que afirmo, el abanico de medidas o alternativas que despliega el legislador en favor de la administración y la carencia paralela de un esquema gradual que calibre de menor a mayor intensidad la gama de requerimientos a que puede recurrirse para preservar el crédito fiscal. El despliegue de peticiones a formular, sobre la base de hechos meramente conjeturales va desde el embargo preventivo a la inhibición general de bienes y dirigidas a un universo indeterminado (deudores, responsables, contribuyentes, deudores solidarios). La aplicación indiscriminada de cualquiera de ellas, a esta altura del proceso, es de efectos imprevisibles por los perjuicios que podrían sucederse y que, en algunos casos, de consecuencias irreparables o indeseadas, de no ser examinadas con la prudencia que la gravedad de ellas suponen.”

VII.1.8.- Respecto de la confusión en cuanto al estado *administrativo-procesal* en el que se pueden solicitar las cautelares. *Momentum*.

En autos “Ineragro”³²³ la CNCAF sostuvo que: “ *teniendo en cuenta que...previo a la boleta de deuda presunta se efectuó la pertinente fiscalización, con el detalle de la deuda, datos de individualización del responsable, bienes embargables y la consecuente determinación de oficio de la materia imponible, no corresponde más que concluir que los extremos mínimos de procedencia de la medida solicitada se encuentran verificados*”.

³²³ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala "V", sentencia del 22 de Noviembre de 2000, *In re "AFIP D.G.I. 41278 c. Ineragro SA s/medida cautelar (autónoma)"*.

En este fallo de la Sala V se advierte con claridad que han sido analizados los extremos que tienden a generar la verosimilitud del derecho que se invoca. El “*detalle de la deuda*” es parámetro a evaluar para la concesión de la cautelar, toda vez que el límite de la restricción al derecho de propiedad debe ser proporcional a la deuda que pretende cautelarse, luego la *individualización del responsable y sus bienes*, resultan elementos indispensables a considerar.

Recientemente la justicia de Tucumán en el precedente “Indepro³²⁴” mantuvo la tesis de que: “*Que si bien el art. 111 de la ley 11.683 consagra la potestad del Fisco Nacional para solicitar en cualquier momento embargo preventivo...ello no excluye que la presentación debe ajustarse a las exigencias procesales del 195 Procesal (Conf: AFIP c/ COVIARES S.A S/Medida cautelar autónoma, fallo del 8/05/07, C. Nac Cont. Administrativo Federal, Sala III).*”.

Sin perjuicio de ello, no alcanzo a comprender si cuando se refiere a la “*consecuente determinación de oficio de la materia imponible*” el tribunal incluye este procedimiento entre *extremos mínimos de procedencia de la medida solicitada*.

De ser así, estoy en abierto desacuerdo, no solo por lo explicado con antelación respecto de que tanto una División de Fiscalización como una División de Revisión y Recursos pueden impulsar la confección de un certificado de deuda presunta en los términos del artículo N° 111 de la ley N° 11683, sino que esta solución sería contraria a la letra de la norma que estipula que “*en cualquier momento*” se podrán solicitar las medidas.

³²⁴ Cámara Federal de Tucumán in re “28225/2014 -AFIP - DGI Solicita Embargo Preventivo sobre bienes c/Indepro S.A s/Ejecución Fiscal”, sentencia del 4 de Abril de 2016.

A su vez, este requisito no previsto expresamente por la norma no solo contraría las normas internas ya transcritas que dotan de tal posibilidad a las áreas mencionadas, sino que vulnera las bases adjetivas que solo contemplan que el derecho sea verosímil y que se pruebe el peligro en la demora.

En este sentido, debe dejarse en claro que el criterio que parece sostener que es *indispensable* contar con una determinación de oficio para tener por acreditada la verosimilitud del derecho, parece tener una acogida ampliamente favorable en la CNCAF.

Sin perjuicio de lo antedicho, existen voces discordantes³²⁵ fundamentadas en el siguiente argumento: *“en lo que concierne a descartar la posición de la apelante relativa a que el certificado de deuda presunta solo puede resultar de un acto de determinación de oficio de la obligación tributaria, me permito recordar que, antes de ahora tengo admitido que el dictado de una medida cautelar en los términos del art. 111 del código adjetivo fiscal se exhiba reposando en las constancias administrativas sobre las que se certifica la deuda presunta, lo que conduce a admitir que la ausencia de vista al responsable —en el proceso de determinación de oficio— no obsta al ejercicio de las facultades que otorga aquella norma al Fisco (cfr. mi voto in re “AFIP DGI 40400 c. Retesar S.A.”, sentencia del 1° de marzo de 2001).”*

En este caso sin embargo, es claro que el juzgador se refiere a los embargos preventivos que luego se transformaran en ejecutivos (pero no a los que específicamente forman parte medular de esta tesis). Sin perjuicio de ello, estimo que la cita es pertinente toda vez que deja al descubierto la coincidencia de

³²⁵ Del voto en disidencia del Dr. Licht en “AFIP C/ Rutilex Hidrocarburos S.A”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, sentencia del 27 de Abril de 2006.

objetos que nuclean a este tipo de medidas cautelares, es así que en “Vargas³²⁶” se resuelve que: *“Bajo ciertas circunstancias, el embargo preventivo puede ser admisible con anterioridad a la intimación de pago, como en los supuestos en que se acredite sumariamente que el ejecutado esta enajenando u ocultando sus bienes, o que ha disminuido apreciablemente su solvencia, pues en tales hipótesis la sujeción del embargo al fracaso de la intimación de pago, puede resultar fatal para el éxito de la medida postergada hasta entonces.”*

En el precedente “Howard³²⁷” sostuvo que: *“De su lectura [se refiere a la lectura del texto normativo] se advierte que no resulta presupuesto para el otorgamiento de las medidas cautelares previstas por esa norma, la circunstancia de que exista un acto administrativo firme de determinación de oficio de la deuda presunta. En efecto, dicho artículo autoriza la traba de medidas cautelares en cualquier momento, si bien ello no excluye la necesidad de que se encuentren presentes las exigencias procesales del art. 195 del CPCCN. De manera que el certificado de deuda presunta habilita el dictado de las medidas cautelares, como la trabada en autos, ante los datos recabados por el organismo fiscal como consecuencia de un procedimiento de fiscalización tendiente a la determinación de deuda de oficio.”*

Más allá del momento en el que en definitiva el Fisco se puede creer con derecho y argumentos para solventar el requisito de verosimilitud del derecho y , por consiguiente, solicitar el decreto de la medida, ha de considerarse, como se

³²⁶ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal, *in re “Vargas José Eduardo y Otro c/Osplad s/ proceso de ejecución”*, sentencia del 11 de Septiembre de 1997.

³²⁷ Cámara Federal de La Plata, *in re “Fisco Nacional (AFIP) c/ Howard S.R.L. s/ medida cautelar”*, sentencia del 11 de Febrero de 2011.

sostiene en “ESSO S.A.P.A³²⁸” que “*Si bien el fisco tiene la facultad de elegir la ocasión en que a su juicio podrá solicitar un embargo preventivo o cualquier otra medida cautelar en resguardo del crédito fiscal, frente al pedido de una medida precautoria el juez no se encuentra inexcusablemente obligado a decretarla, por cuanto importaría desconocer a aquél el ejercicio de una atribución que debe considerarse inescindible de su función*”.

Sin perjuicio de lo antedicho, la pretendida “necesidad” de que exista una determinación de oficio se desprende con claridad de un párrafo específico del fallo “VIAC³²⁹” en que se resuelve: “*Corresponde revocar la resolución que decreto el embargo preventivo sobre las cuentas bancarias y automotores del contribuyente i inhibición general de bienes, en tanto el fisco solo invocó lo dispuesto en el Art. 111 de la ley 11683, sin exponerse la situación que diera sustento fáctico, ni siquiera informando acerca de la existencia de un procedimiento de determinación de oficio o de cualquier otra situación de peligro que justificara, tal como lo exige el Art. 195 del CPCCN, la procedencia de su dictado*”.

El mismo argumento sostiene el fallo “Gelblung³³⁰” de la Sala III, en tanto se indica: “*Si bien el art. 111 de la ley n° 11683 consagra la potestad del fisco nacional para solicitar “en cualquier momento” embargo preventivo, o en su*

³²⁸ Cámara Civil y Comercial de La Plata, Sala I, *in re “Provincia de Buenos Aires c/ Esso S.A.P.A”*, sentencia del 15 de Octubre de 1998.

³²⁹ Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia, *in re “AFIP-DGI c/ Viac S.A s/ Medida Cautelar”*, sentencia del 6 de Marzo de 2008.

³³⁰ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, *in re “AFIP c/ Gelblung, Samnuel”*, publicada en Imp 2006-17, 2082. LL Online AR/JUR/2124/2006.

defecto, inhibición general de bienes, por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes, ello no excluye que la presentación deba ajustarse a las exigencias procesales previstas en el art 195 del CPCCN"

VII.1.9.- Respecto de la noción de arbitrariedad e irrazonabilidad.

A riesgo de resultar redundante y toda vez que es este el apartado específico donde volcar los precedentes jurisprudenciales propios y foráneos, reiteraré sucintamente las citas de las que me valí en el capítulo VI, agregando a continuación algunas específicas que tocan el tema de este apartado.

En ese sentido, las citas de la relación entre la importancia de la renta en confornte con las medidas que restringen derechos fundamentales, para razonablemente hacerse de la "*sangre vital del gobierno*" (Cf. "*Bull v. United States*", 295 US 247 (1935)). En el mismo sentido el argumento que brinda la C.S.J.N. a la importancia del cumplimiento de las obligaciones tributarias (Cf. Fallos T. 313 P. 1420), y la relevancia de la renta pública como tal (Cf. Fallos T. 235 P.787).

Otro fallo muy relevante que indica el rumbo de la C.S.J.N. en materia del tratamiento de temas que no se limitan al interés individual sino que afectan de manera al de la comunidad está dado en el fallo "Trebas" (Cf. Fallos T. 312 P. 1010) y reflejado de igual forma en "Firestone" (Cf. Fallos T. 313 P. 142).

Lo mismo ocurre con el concepto de renta pública para acceder al normal funcionamiento de un estado (Cf. Fallos: 327:5521; 328:3720; 330:2186; entre muchos otros).

Como señalé en el capítulo específico recurrí a los anales de la jurisprudencia de la República Argentina en materia de arbitrariedad³³¹, aventurándome al tratamiento del caso “Rey vs. Rocha”³³². Luego me embarqué en la progenie del precedente “Rey” para arribar al fallo “Storani de Boidanich”³³³

Posteriormente cité el precedente “Estrada”³³⁴ que se apoya en el voto particular de Holmes *in re* “Chicago Life Insurance Vs. Cherry”³³⁵, para advertir que el mismo reflejo se advierte en el plano local, toda vez que “*La tacha de arbitrariedad no procede por meras discrepancias acerca de la apreciación de las pruebas producidas o de la inteligencia atribuida a preceptos de derecho común, así se*

³³¹ Carrió, Alejandro D, Carrió, Genaro R, *El Recurso Extraordinario por Sentencia Arbitraria* –, Ob.cit., Capítulo II, punto 3.

³³² C.S.J.N., Fallos T. 112 P. 384.

³³³ C.S.J.N., Fallos T. 184 P. 137.

³³⁴ C.S.J.N., Fallos T. 247 P. 713, específicamente señalando que: “*Si la sentencia de la Cámara Central Paritaria establece, aceptando la prueba respectiva, que la modificación del precio del arriendo ha tenido lugar en los años 1949 y 1954 y se remite a la jurisprudencia de los tribunales paritarios acerca del carácter atribuible a aquella modificación, cualquiera sea el acierto o error de lo resuelto, tiene fundamentos suficientes que impiden la aplicación de la doctrina de la arbitrariedad. En tales condiciones, los principios constitucionales de la defensa en juicio y del debido proceso legal no guardan relación directa e inmediata con la materia del fallo, impugnado por el apelante con fundamento en que, al ordenar el desalojo del predio arrendado, prescindió de la prueba documental aportada y en que se apoya en meras afirmaciones dogmáticas del juzgador.*”

³³⁵ U.S Supreme Court, (244 US 25).

*estimen esas discrepancias legítimas y fundadas. Esta tacha no tiene por objeto la corrección, en tercera instancia, de sentencias equivocadas o que se estimen tales, sino que atiende sólo a los supuestos de omisiones y desacierto de gravedad extrema en que, a causa de ellos, las sentencias quedan descalificadas como actos judiciales.*³³⁶.

Recientemente en el precedente “L.E.S.”³³⁷ la C.S.J.N. se vale de la cita a los fallos “Cantos”³³⁸ y “Claude Reyes”³³⁹ de la Corte Interamericana de Derechos Humanos para redefinir la finalidad misma del concepto de arbitrariedad y en consecuencia recurre a los artículos 8.1³⁴⁰ y 25³⁴¹ de la Convención Americana de Derechos Humanos

³³⁶ C.S.J.N., Fallos T. 244 P. 384.

³³⁷ L. 85. XLVII., Recurso de Hecho, *in re* “L.E.S. el Centro de Educación Médica e Investigaciones Clínicas Norberto Quírnio (CEMIC) s/amparo.”, sentencia del 20 de Mayo de 2014.

³³⁸ Corte IDH. Caso “Cantos Vs. Argentina”. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 28 de Noviembre de 2002. Serie C No. 97, página 63.

³³⁹ Corte IDH. Caso “Claude Reyes y otros Vs. Chile”. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 19 de septiembre de 2006. Serie C No. 151, páginas N° 135 y 153.

³⁴⁰ Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, San José, Costa Rica 7 al 22 de noviembre de 1969, Parte I – Deberes de los Estados y Derechos Protegidos, Capítulo II – Derechos Civiles y Políticos:, “Artículo 8. Garantías Judiciales: 1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier

Con relación al tema propuesto en este apartado, el argumento que da pie a sostener que es indefectible contar con una medida reputada razonable (en la estrecha relación medios y fines) como carente de arbitrariedad, se finca en que el derecho es el mismo en relación a ambas partes de la contienda, reflejo que queda claro de la lectura del fallo "AIM"³⁴².

acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter."

³⁴¹ Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, San José, Costa Rica 7 al 22 de noviembre de 1969, Parte I – Deberes de los Estados y Derechos Protegidos, Capítulo II – Derechos Civiles y Políticos:, "*Artículo 25. Protección Judicial: 1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.*

2. Los Estados Partes se comprometen:

a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;
b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y
c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso."

³⁴² Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, *in re "AFIP-DGI 90709 c/ AIM Asistencia Integral de Medicamentos S.A s/Medida Cautelar Atutónoma"*, sentencia del 7 de Noviembre de 2000.

En igual sentido puede encarrilarse la doctrina del precedente “Garo Carbón³⁴³” de la Cámara Federal de Resistencia, en tanto se asegura que: *“Resulta procedente el embargo preventivo decretado –art. 111 de la ley 11683- sobre los reintegros actuales y futuros del impuesto al valor agregado pendientes de cobro por la sociedad contribuyente a quien se la ha reclamado una deuda en concepto de impuesto a las ganancias, ya que por el carácter provisorio propio de lo que se decide en materia de cautelares, su admisibilidad no importaría un privilegio o beneficio a favor del fisco, pues habría sido concedida al único efecto de proteger el erario público, asegurando debidamente el eventual crédito fiscal”* .

VII.1.10.- Respecto de la posibilidad de sustitución.

Este tópico debe indefectiblemente ser trabajado con particular estrictez, toda vez que como se dijo el decreto reglamentario contempla determinadas facultades de la administración en materia de ofrecimiento, aceptación y plazos para la sustitución de cautelares.

Sin embargo, y más allá del formalismo normativo expuesto, el tema no debe ser tomado a la ligera, toda vez que respecto de la evaluación concisa y efectiva de procedibilidad de tal ofrecimiento sustitutivo, depende que la respuesta sea o no arbitraria, y por lo tanto contraria a derecho.

En este punto también es profusa la jurisprudencia –recurriendo a las citas de doctrina- al señalar que: *“No corresponde hacer lugar al pedido de sustitución de los bienes secuestrados objeto de la prenda, por cuanto la traba del embargo de fondos depositados en otra causa no representa -a los fines de la ejecución inmediata- igual garantía y seguridad que la medida decretada. Ello es así por*

³⁴³ Cámara Federal de Apelaciones de Resistencia, *in re “AFIP-DGI c/ Garo Carbón S.A”*, LLLitoral 2008 (Setiembre) 876- IMP 2008-19 (Octubre), 1657. La ley Online AR/JUR/4294/2008.

*cuanto, el art. 3, decreto-ley 15.348/46 (Texto ratificado por ley 12.962) acuerda al acreedor prendario un privilegio especial sobre los bienes afectados por la garantía, produciendo la convención celebrada, efectos contra terceros en los términos que surgen del art. 19 del citado decreto- ley. Asimismo, el secuestro de los bienes prendados fue pactado expresamente, para el caso de incumplimiento, en el contrato prendario, teniendo tal cláusula plena validez (art. 1197 del código civil). Y con ello no se violan ni el orden público ni los fines de la ley, sobre todo tratándose de una medida más ejecutiva que precautoria (cfr. Finochietto-Arazi, "código procesal civil y comercial de la nación, comentado y concordado", t. 3, P. 150)."*³⁴⁴

Como dije con antelación, el factor coyuntural no puede ser tomado a la ligera y debe integrar el análisis tendiente a la aceptación o rechazo del pedido de sustitución, como bien surge del fallo "Ranucci Hnos."³⁴⁵ que postula: "El bien ofrecido en sustitución del inmueble embargado tiene entidad bastante para garantizar el crédito del ANSS y resulta menos perjudicial para el deudor, desde que la libre disposición de un bien inmueble comporta naturalmente un factor que facilita el acceso al crédito, elemento que se ha vuelto prácticamente imprescindible en el moderno proceso industrial y comercial. La firma deudora manifestó categóricamente haber enjugado alrededor de un 40% de sus obligaciones, afirmación que no fue puesta en tela de juicio por la actora. Resulta presumible, en consecuencia, que aquél aserto no es insincero y que comporta una importante disminución de la acreencia de la demandante. Luego, si se tiene

³⁴⁴ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal, *in re* "Patrimonio en Liquidación Banade c/Uzal S.A s/Ejecución Prendaria", Sentencia del 2 de Septiembre de 1997.

³⁴⁵ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal, *in re* "ANSS c/ Ranucci Hnos. S.R.L s/Medidas Cautelares.", sentencia del 24 de Agosto de 1995.

presente dicha mengua del crédito pronto se advierte que para garantizar el saldo adeudado parece suficiente el equipo analizador de oxígeno ofrecido en sustitución. A lo que cabe añadir que el seguro que cubre los eventuales riesgos que podrían llegar a afectarlo tiene vigencia hasta casi fines del corriente año y alcanza nada menos que a la cantidad de u\$s 120.000 (cfr. "Certificado de Cobertura"). En tales condiciones, corresponde admitir la sustitución impetrada en tanto con ella se favorece el desarrollo de la empresa deudora -al facilitarle el acceso al crédito-y no se desprotege al acreedor habida cuenta de la disminución que habría sufrido su acreencia por efecto de los pagos parciales realizados dentro de la moratoria concedida (doctrina de los arts. 203 y 204 del Código Procesal)."

En lo que respecta al tipo de bienes o derechos que se pueden ofrecer en sustitución de la cautelar decretada, cabe traer a colación el fallo "Da porta"³⁴⁶ en el que se admite una póliza como garantía, señalando que: "*La póliza de garantía que se acompañó a esta causa es suficiente para admitir la sustitución petitionada. Para ello se atiende, además, a que el embargo sobre la cuenta corriente originariamente solicitado perjudica el normal desenvolvimiento de la embargada y computando que la póliza en cuestión representa - a los fines que aquí interesan - igual garantía en punto al derecho que se intenta resguardar desde que la medida originariamente dispuesta impide operar financieramente y con ello se perjudica innecesariamente a la compañía de seguros.*"

En esta materia, y más allá de lo dicho oportunamente (Cf. Capítulo V.5.4.3) han existido supuestos en los que el acreedor de *motu proprio* denegó el pedido de sustitución, siendo obviamente en estos casos resorte del magistrado actuante la

³⁴⁶ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal, *in re "Da Porta, José y otro c/ El Cabildo Cía. Arg. de Seguros Generales S.A. s/ Incidente de Embargo Preventivo."*, sentencia del 13 de Abril de 1993.

responsabilidad de decidir por la pertinencia o no del ofrecimiento, tal como se evidencia de la lectura de la parte resolutive de este precedente que postula que: *“El mantenimiento del embargo originalmente solicitado, habida cuenta del escaso monto por el que pudo ser tratado, no proporciona caso ninguna, garantía en punto al derecho que se intenta resguardar, y sí perjudica en cambio el normal desenvolvimiento de la embargada, desde que le impide operar financieramente, contrariando así la finalidad perseguida por el decreto 420/85. En tales condiciones, se impone admitir la sustitución ofrecida, por cuanto al representar igual o mejor garantía y seguridad (a la vez que resulta menos gravosa para el deudor), con ello no se perjudica en modo alguno al beneficiario de la medida, a lo que cabe añadir que, por tratarse de un bien de capital, su valor fluctuará, en principio, de conformidad con la variable inflacionaria.”*³⁴⁷

Por otra parte, si bien no tiene una aplicación directa *ratione materiae* la sentencia de la Cámara de Apelaciones del Trabajo, sí resulta interesante por el mérito que hace el tribunal respecto del ofrecimiento de sustitución de cautelar y los efectos que su sostenimiento acarrea, lo que torna el tema aplicable en la especie. Sostiene el precedente “Torres³⁴⁸” al iniciar la descripción de la cuestión que: *“La Sra. Juez a quo entendió que en virtud de la oposición formulada por la parte actora respecto de la sustitución de embargo solicitada por la parte demandada y teniendo en consideración que el bien ofrecido para sustituir el embargo preventivo ordenado a fs. 8 se encuentra ubicado en la Provincia de Buenos Aires,*

³⁴⁷ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal, *in re* “D.N.R.P. s/ Embargo Preventivo – Finalidad -Sustitución”, Sentencia del 13 de Octubre de 1987.

³⁴⁸ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala VII, *in re* “Torres, Aldo Alejandro Demandado: Reviello Roberto Alfredo s/Incidente Embargo Preventivo”, sentencia del 13 de Abril de 2016.

y que podría verse disminuida prima facie la garantía del crédito del actor, la petición de la accionada no puede tener andamio.

El recurrente manifiesta que la sintética valoración de la sustitución de la medida no tuvo en cuenta la implicancia de los daños que genera la cautelar trabada. Entiende que se debió juzgar de manera más amplia y abarcativa la cuestión arriada, pues su parte no solo aportó la escritura del inmueble dado a embargo, sino también el certificado de domicilio actualizado, la valuación en el mercado inmobiliario y el certificado de inhibición de su persona.”. Sin embargo el tribunal considera que: “En primer término y a riesgo de aclarar lo innecesario, se advierte que el recurrente no logra demostrar que el bien ofrecido a embargo constituya garantía suficiente para resguardar el crédito, sus accesorios y acrecidos.”, pero también pondera –lo que es a mi criterio indicativo de un análisis exhaustivo y correcto, que:” En este sentido, la tasación de fs. 21 es un dato meramente indicativo, pues sabido es que el valor de realización en un remate es sustancialmente inferior al valor que el bien podría obtener en el mercado inmobiliario.”

VII.1.11.- Respecto de la ejecutabilidad.

Una vez más es la exigente justicia de la Seguridad Social la que pone un freno a la apetencia y voracidad fiscal, esta vez en materia de cómputo de la caducidad de instancia, al resolver que el trámite tendiente al embargo preventivo no tiene la virtualidad interruptiva que se le pretende atribuir.

En ese sentido se expresó en “Obra Social Bancaria³⁴⁹” resolviendo que: “Si bien el proceso ejecutivo resulta procedente tanto el embargo preventivo como, desde luego, el embargo ejecutivo, dichos trámites -a diferencia del embargo ejecutivo-

³⁴⁹ Cámara Federal de la Seguridad Social, *in re* “Obra Social Bancaria c/ Banco Mercantil S.A”, sentencia del 31 de Marzo de 2000.

no son ejecutorios o de cumplimiento ineludible para la prosecución de las actuaciones.

Ello así, y siendo que impulsa el procedimiento únicamente la actividad que, cumplida por las partes, el órgano jurisdiccional o sus auxiliares, resulta adecuada a la etapa procesal en la que se la realice para hacer avanzar el proceso hacia la sentencia, no cabe sino confirmar lo resuelto por el a quo que hizo lugar a la caducidad de instancia opuesta por la afectada, entendiendo que el trámite tendiente a decretar un embargo preventivo no tiene la virtualidad de impulsar el proceso y, por lo tanto, de interrumpir el plazo de caducidad.”

Así también en materia de caducidad, pero esta vez en una pretendida modificación del comienzo del cómputo temporal en que debe considerarse ha sido rechazado acertadamente, situación de la que da cuenta el fallo “Cruz Azul³⁵⁰” al resolver que: *“Postergar el comienzo del plazo de caducidad de pleno derecho por falta de interposición de la demanda principal al momento en que la totalidad del crédito invocado esté cautelado significaría, en los casos en que el embargo hubiera sido trabado por una suma menor, postergar sine die el inicio de la acción en la cual habrá de ser discutida y resuelta la procedencia sustancial de tal embargo, lo que es inadmisibile, porque el interés del deudor por ver definida la suerte de tal medida y la de sus derechos existe desde el mismo momento en que ella se hizo efectiva ya sea por el total del monto por el cual se la ordenó o por uno menor, pues en ambos casos existe una indisposición de su patrimonio que es, precisamente, la que brinda fundamento a la aplicación de soluciones tales como las contenidas en el art. 10, Inc. g), apartado segundo, de la ley 18.820, o en el art. 207 del Código Procesal.”*

³⁵⁰ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal, *in re* “ANSES c/ Cruz Azul Asistencia Médica S.A. s/Incidente ”, sentencia del 19 de Julio de 1995.

Por su parte, ha sostenido la doctrina con cita jurisprudencial que: *“Al respecto, es preciso señalar -en cuanto al efecto suspensivo que cabe atribuir a dicho recurso- que se ha sostenido que el fisco puede pedir embargo preventivo o inhibición general de bienes aunque esté en discusión ante el Tribunal Fiscal la deuda, pues la interposición del recurso sólo suspende la intimación de pago y no la traba de medidas precautorias”*³⁵¹

Uno de los fallos regularmente citados en la materia es el precedente *“Retesar”*³⁵² de la Sala I de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, sala I, el que sucintamente dispone que *“A efectos de habilitar la medida cautelar prevista en el artículo N° 111 de la ley N° 11683 constituye sustento jurídico adecuado el certificado en el cual consta una deuda presunta”*

VII.1.12.- Respecto del exceso en la ejecución de las cautelares.

Es importante tener siempre en vista que si el objeto de las medidas cautelares en trato, está íntimamente vinculado con la deuda subyacente que pretende cautelarse, debe estarse muy atento al exceso que puede provocar la multiplicidad de medidas, que no hacen sino tergiversar el espíritu rector que debería marcar el rumbo en la materia.

³⁵¹ Damarco, Jorge, *Tratado Jurisprudencial y Doctrinario- Derecho Tributario – Procedimiento Tributario*, T.I., pág. 936 citando el precedente *“Cámara Nacional Federal en lo Contencioso administrativo, Sala III, 20/06/95, “Fisco Nacional – DGI c. Peres, Hugo s/ medida cautelar”*.

³⁵² Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, *in re “AFIP DGI 40400 c/ Retesar S.A s/ Medida cautelar autónoma”*. Sentencia del 1 de Marzo de 2001.

En ese sentido, son varios los fallos de la Cámara Federal de la Seguridad Social –debo recordar como expuse en el apartado II.3 que el artículo N° 111 se encuentra remitido por el Dto. N° 2102/1993- que resuelven la cuestión de manera tajante como en el precedente “Stertz³⁵³” disponiendo que: *“Si bien la A.F.I.P. puede, ya sea por una parte o por el total de la deuda, ejecutar el patrimonio de la sociedad deudora, así como también el de sus socios gerentes (arts. 6, 8 y conc., ley 11.683) por efecto de la solidaridad (art. 705 Código Civil), no puede pretender que la garantía de su pago se vea -como ocurre en autos- cuadruplicada, mediante el recurso de embargar los bienes de todos los co-deudores, sin siquiera probar sumariamente, que los afectados cautelarmente son insuficientes para satisfacer el cobro respectivo.”*

En igual inteligencia el voto en disidencia del Juez Galli en “Portnoy³⁵⁴” al fijar que: *“El embargo preventivo del artículo 111 de la ley 11.683 es una subespecie de las medidas cautelares reguladas en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación sin que la particular regulación dada en la ley tributaria implique un desconocimiento de la naturaleza del procedimiento y de los requisitos exigidos en la legislación adjetiva para el mismo tipo de medidas.”*

Considero que, si bien en sí mismo el argumento de que las medidas cautelares recaigan en una cuenta bancaria no puede ser reputado automáticamente como un exceso, si puede serlo la traba de una medida cautelar de naturaleza esencialmente ejecutiva que repercuta en una deuda de naturaleza presunta.

³⁵³ Cámara Federal de la Seguridad Social, *in re "FISCO NACIONAL - A.F.I.P. - D.G.I. c/ Stertz, Cristian Luis s/ Medidas cautelares"*, sentencia del 8 de Marzo de 2007.

³⁵⁴ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, *in re "AFIP DGI 30002 c/ Portnoy Enrique Jaime s/ Medida cautelar autónoma"*. Sentencia del 28 de Octubre de 2004.

Nuevamente colijo que no pueden resolverse cuestiones particulares como las que me ocupan con soluciones procesales generales pergeñadas para otro tipo de circunstancia, salvo –como estimo que es el caso- que se esté dispuesto a cometer un exceso.

El argumento valedero que surge del precedente “Siemens³⁵⁵” no debería a mi criterio ser exportado a este tipo de medidas, toda vez que los perjuicios que ocasionan la traba de medidas cautelares sobre “cuentas a la vista” es enorme y solo se compadece un afán recaudatorio que me lleva indefectiblemente al supuesto de una deuda líquida y exigible en defecto de una de carácter presunto. Se desprende entonces del fallo citado que: *“No se advierte óbice para que el embargo sea efectivizado sobre las cuentas bancarias, máxime si se pondera la celeridad con que se debe actuar en estos supuestos para evitar la frustración de los derechos del acreedor (cfr. A. M. Morello-G. L. Sosa-R. O. Berizonce, “Códigos Procesales en lo Civil y Comercial de la Nación y de la Provincia de Buenos Aires, comentados y anotados”, 2da ed., T. 1, p. 704). Por lo demás, no es superfluo precisar que las medidas cautelares más que hacer justicia están destinadas a dar tiempo a la justicia para cumplir eficazmente su obra (cfr. J. Di Iorio, “Nociones sobre la Teoría General de las Medidas Cautelares”, LL, T. 1987-B, p. 826; esta Sala, entre otras, Causas 9334 del 26.6.92 y 39821/95 del 5.10.95). Esto, claro está, salvo que puedan ser previamente individualizados por el acreedor otros bienes en particular y sin que ello se erija en un requisito previo para la traba de la medida.”*

VII.2.- Casos Particulares.

³⁵⁵ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal, *in re* “Siemens AG c/ KVA Argentina S.A y Otro s/incidente de apelación”, sentencia del 6 de Noviembre de 1995.

VII.2.1.- El caso “Intercorp” de la C.S.J.N.

Si bien el precedente “Intercorp”³⁵⁶ es ampliamente conocido por la decisión de la C.S.J.N. que [por mayoría] en Junio de 2010 de declarar la inconstitucionalidad del inc. 5° del art. N° 18 de la ley N° 25.239 sustitutivo del art. 92 de la ley 11.683 -que permitía a los agentes fiscales de la A.F.I.P trabar embargo sin intervención previa de un juez de la constitución-, resulta sumamente relevante en este esquema de desarrollo, dado los tópicos que aborda el fallo.

En primer lugar, cabe resaltar –siguiendo la sugerencia del Dr. Serra en la entrevista que gestione- que el fallo no es unánime sino que la mayoría integrada por Lorenzetti, Fayt, Maqueda y Zaffaroni tiene un núcleo argumental que no es compartido por la disidencia de Highton de Nolasco ni por la de Petracchi y Argibay en voto conjunto. Esta sola circunstancia –y la audiencia pública celebrada el 16 de Julio de 2008- dotan de riqueza el debate y debe ser atendida.

Puntualmente cabe ponderar lo dicho por la mayoría en el considerando 6) en tanto : *“Que si bien los pronunciamientos dictados en los procesos de ejecución fiscal no revisten, en principio, el carácter de sentencia definitiva que haga viable el remedio federal, en el caso se configura un supuesto de excepción en tanto la cuestión en debate excede el interés individual de las partes y afecta el de la comunidad en razón de su aptitud para incidir en la gestión de las finanzas del Estado y en la percepción de la renta pública (Fallos: 314:1714; 315: 683; 316:3019; 318:1413, entre otros), máxime habida cuenta de que la misma cuestión es objeto de controversia en otras muchas causas que han sido resueltas por los jueces de las anteriores instancias mediante pronunciamientos de disímiles alcances.”*. Argumentos que a esta altura aparecen como redundantes en este

³⁵⁶ C.S.J.N., Fallos T. 333 P. 935.

trabajo, pero que la C.S.J.N. los replica para afianzar su vigencia a la fecha del fallo.

También [por contrario imperio] la cita que se hace al objeto de fondo endilgada al diputado Baglini, en tanto el argumento modificante tenía como meta “*fortalecer la administración tributaria y acelerar y facilitar la tarea del Fisco en los procesos de ejecución judicial*” (Cf. “Antecedentes Parlamentarios”. La Ley. Buenos Aires. 2000. Tomo 2000-A, pág. 1061 y ss.). Agrego, desde esta humilde posición que dicha aceleración y facilitamiento, no deben ser concedidos a cualquier precio.

Es importante memorar la conexión de la C.S.J.N. con la realidad en la cita que efectúa en el considerando 13 del voto de la mayoría, y que sitúa con precisión la potencialidad de la herramienta que se analiza en esta tesis, al marcar que: “(...) *No resulta óbice a ello el hecho que lo puesto en tela de juicio sea la potestad de disponer unilateralmente medidas cautelares, pues como correctamente lo señaló el señor Procurador General de la Nación en su dictamen en la causa A.413.XXXVII “AFIP c/ Consorcio Forestal Andina s/ ejecución fiscal” —al que remite en las causas A.570.XXXVII “AFIP c/ Atahualpa S.R.L. s/ ejecución Fiscal” y la presente—, ellas, cualquiera sea su naturaleza, afectan concretamente el derecho de propiedad del individuo, “ya que si bien no importan —en principio— una ablación de su patrimonio, su función es, precisamente, limitar de manera efectiva otros atributos no menos importantes de ese derecho, cuales son los de usar y disponer de él, con función de garantía. A nadie escapa, por dar un ejemplo, que un bien embargado pierde peso económico en el mercado y que limita, en mayor o menor medida, las posibilidades de actuación económica del sujeto...”. En este sentido, no es necesario un profundo examen para advertir las negativas consecuencias económicas que sobre el giro normal de las actividades de cualquier comercio, empresa o particular puede tener la traba de un embargo sobre cuentas o bienes.”*

En idéntica inteligencia, si bien traspolado del fallo relativo al artículo 92, debo acudir al considerando 15 del voto de la mayoría con el que coincido con seguridad, al sostenerse que: *“Que no resulta admisible que a la hora de establecer procedimientos destinados a garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública se recurra a instrumentos que quebrantan el orden constitucional. Es que la mera conveniencia de un mecanismo para conseguir un objetivo de gobierno —por más loable que este sea— en forma alguna justifica la violación de las garantías y derechos consagrados en el texto constitucional.”*

Es igualmente relevante el análisis que hace la C.S.J.N., coincidente con el panorama planteado como base para este trabajo, en la mixtura entre los derechos individuales y las necesidades *supra* individuales del constructo estado que los ciudadanos han elegido apoyar. En ese contexto toma forma el argumento del considerando 17 que se nutre de la palabra de Alberdi y de Hamilton, Madison y Jay al señalar que: *“Que no obstante todo lo hasta aquí expuesto, no es posible soslayar que el cumplimiento de las funciones del Estado, que es deber suyo atender, origina "gastos", cuya provisión expresamente se contempla en el art. 4° de la Constitución Nacional. En este sentido, la importancia de la renta pública para la existencia de la Nación ya fue advertida por Alexander Hamilton al sostener que "El dinero está considerado, con razón, como principio vital del cuerpo político, y como tal sostiene su vida y movimiento y lo capacita para cumplir sus funciones más esenciales. Por consiguiente, una facultad perfecta de allegarse con normalidad y suficiencia los fondos necesarios, hasta donde los recursos de la comunidad lo permitan, debe ser considerada como un elemento componente indispensable en toda Constitución" (confr. Hamilton, Alexander; Madison, James; Jay, John; "El federalista", XXX, Fondo de Cultura Económica, México, 1994, pág. 119). La relevancia de la cuestión tampoco escapó a Juan Bautista Alberdi para quien "el Tesoro y el gobierno son dos hechos correlativos que se suponen mutuamente. El país que no puede costear su gobierno, no puede existir como Nación independiente, porque no es más el gobierno que el ejercicio de su soberanía por sí mismo. No poder costear su gobierno, es exactamente no*

tener medios de ejercer su soberanía; es decir, no poder existir independiente, no poder ser libre. Todo país que proclama su independencia a la faz de las naciones, y asume el ejercicio de su propia soberanía, admite la condición de estos hechos, que es tener un gobierno costeadado por él, y tenerlo a todo trance, es decir, sin limitación de medios para costearlo y sostenerlo; por la razón arriba dicha, de que el gobierno es la condición que hace existir el doble hecho de la independencia nacional y el ejercicio de la soberanía delegada en sus poderes públicos. Desconocer este deber, es hollar el juramento de ser independientes y libres, es abdicar la libertad y entregar el gobierno del país al extranjero, o a cualquiera que tenga dinero para costearlo. Tasar, limitar de un modo irrevocable la extensión de los sacrificios exigidos por el interés bien entendido de la independencia nacional, es aproximarse de aquel extremo vergonzoso" (confr. "Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853", en "Organización de la Confederación Argentina", El Ateneo, Madrid, 1913, pág. 211)."

Resulta imprescindible para el tema que nos ocupa repasar el considerando 21 de la mayoría por la cita de Tellez y Rosza dado que se ha dicho que: *"En mérito de ello, es necesario trazar la línea divisoria para el obrar de la nueva jurisprudencia, apoyándola en razones de conveniencia, utilidad y en los más hondos sentimientos de justicia, necesidad que entraña, a su vez, la de fijar el preciso momento en que dicho cambio comience a operar (conf. causas "Tellez", Fallos: 308:552 y "Rosza", Fallos: 330:2361)."*

Deviene relevante el planteo conjunto de los Dres. Petracchi y Argibay, coincidentes en los considerando 1 a 7 con el voto de la mayoría, pero que relatan en el considerando 8 un argumento importante, cual es lo que señalé al comentar el derecho subnacional en la provincia de Córdoba y el que ventilaré luego en el confronte con las legislaciones de España, Italia y Portugal. Subrayan que: *"8°) Que es verdad, como lo afirma el a quo y no ha sido negado por la apelante, que nuestro ordenamiento jurídico presenta casos de procedimientos ejecutivos que se*

Llevan a cabo fuera de la órbita del Poder Judicial y que esta Corte no formuló a su respecto objeciones de índole constitucional (confr. Fallos: 139:259; 176:267; 177:13; 184:490 y 323:809). También lo es que el derecho latinoamericano ofrece múltiples ejemplos de legislaciones que, siguiendo la tradición de España, tienen un sistema de cobro coactivo de obligaciones tributarias puramente administrativo, sistema también aplicado en los Estados Unidos (confr. Ramón Valdés Costa, Instituciones de Derecho Tributario, 1992, pág 349)”. En ese camino también ilustra al lector al recordar que: En el caso de Estados Unidos, su Corte Suprema ha considerado, desde antiguo, constitucional la legislación que, con el propósito de asegurar un rápido cumplimiento de las obligaciones pecuniarias debidas a la Nación establece procedimientos administrativos de apremio, si se acuerda una adecuada oportunidad para la posterior determinación judicial de los derechos en cuestión (conf. United States v. James Daniel Good Real Property, 510 US 43 (1993). Para pronunciarse así afirmó, entre otros argumentos, que todos los gobiernos, en todas las épocas, han encontrado necesario adoptar medidas rigurosas para recaudar los impuestos y ser rígidos en la aplicación de ellas (“Cheatham v. United States 92 US 85 20 (1875); “State Railroad Tax Cases” 92 US 575 (1875); “Springer v. United States” 102 US 586 (1880); “Snyder v. Marks” 109 US 189 (1883) “Hagar v. Reclamation District n° 108” 111 US 701 (1884); “Phillips v. Commissioner of Internal Revenue” 283 US 589 (1931), entre otros).”

Más allá de los argumentos que extraje, es claro que existen en estos votos en disidencias exposiciones y fundamentos que llevan a los Ministros a tomar la decisión opuesta a la mayoría votando por confirmar la sentencia de Cámara, en tanto sostuvieron que no existía vulneración al derecho de propiedad, a la garantía del juez natural, a la razonabilidad ni al principio de división de poderes.

Similar solución con argumentos distintos es lo que lleva a la Dra. Highton de Nolasco a emitir su voto en disidencia con la mayoría.

VII.2.2.- El caso “Rosza” de la C.S.J.N.

El precedente “Rosza”³⁵⁷ de 2007 no solo es importante por sí mismo y por las consecuencias que de él derivan, sino que se encuentra citado en varios fallos en los que la C.S.J.N. se ha encontrado con un dilema temporal a resolver.

Un ejemplo de ello es la solución que encontró en el considerando 22 del precedente “InterCorp” antes abordado y en el que el voto de la mayoría señala *“Que, en este sentido, en “Rosza” se recordó que, en el ámbito del derecho constitucional comparado, la Corte Suprema de los Estados Unidos sostuvo que, si bien una ley del Congreso declarada inconstitucional no es ley, que es inoperativa y que no confiere derechos ni impone deberes, su existencia efectiva en forma previa a esa declaración es un hecho operativo cuyas consecuencias no pueden ser justamente ignoradas. El pasado no siempre puede ser borrado por una nueva decisión de la justicia. El efecto de una sentencia posterior que declara la invalidez debe ser considerado en diversos aspectos referidos a relaciones particulares —personales y societarias— y a conductas particulares —privadas y oficiales—. Las cuestiones concernientes a derechos que se alegan como adquiridos, al estado legal, a decisiones previas que se consideran firmes y en cuyas consecuencias se ha actuado, y al orden público a la luz de la naturaleza de la ley y de su anterior aplicación requieren ser examinadas. Estos interrogantes aparecen entre los más difíciles que han ocupado la atención de los tribunales, estatales y federales; y surge en forma manifiesta de numerosas sentencias que la afirmación general de un principio de invalidez retroactiva absoluta no puede ser justificada (conf. doctrina emanada de los casos “Norton vs. Shelby County” 118 U.S. 425, “Chicot County Drainage Dist. vs. Baxter State Bank” 308 U.S. 371, 374).”*

³⁵⁷ C.S.J.N., Fallos T. 330 P. 2361.

Va de suyo que la realidad circundante también nutre a los fallos de la C.S.J.N. y obviamente el tribunal no es ajeno a dichas circunstancias, argumento que surge claro del pensamiento vivo de los ministros expresado en el considerando 23) de Intercorp: *“Que, en esta línea de razonamiento resulta claro que, decisiones con las repercusiones de la presente, no pueden dictarse desatendiendo las consecuencias que, de modo inmediato, derivarán de ella. Ello exige que el Tribunal, en cumplimiento de su deber constitucional de adoptar las medidas apropiadas para evitar la eventual afectación de la percepción de la renta pública, establezca pautas claras y concretas acerca de la manera en que los efectos de su pronunciamiento operarán en el tiempo.”*

Ahora bien, el argumento que debo replicar del precedente “Rosza” es el que sostiene la mayoría en el considerando 24) que sostiene: *“Que, otra dimensión de la cuestión a resolver obliga a considerar que la presente decisión no puede dictarse desatendiendo las graves consecuencias que, de modo inmediato, podrían derivar de ella. En especial, evitar la eventual paralización del servicio de justicia impone la necesidad de mantener en sus cargos y por un plazo máximo de un (1) año a quienes han sido designados para ejercer la función jurisdiccional en los tribunales que se encuentran vacantes, hasta que cesen las razones que originaron su nombramiento o hasta que sean reemplazados, o ratificados, mediante un procedimiento constitucionalmente válido. En efecto, consciente de la autoridad institucional que este fallo entraña para el afianzamiento del sistema republicano de gobierno, esta Corte reafirma que ninguna solución es defendible si, en lugar de asegurar el orden público, genera el riesgo de un absoluto desorden.”*

Esa otra dimensión a la que se refiere la C.S.J.N. no es otra que la realidad por fuera del mero tecnicismo legal, aquella en la que –por otra parte- se desarrollan las instituciones. Es importante resaltar que la C.S.J.N. cumple el doble rol de tribunal jurisdiccional por un lado y cabeza de uno de los poderes del estado, rol por el que también es responsable. El argumento de “Rosza” es replicado por el

tribunal cimero en otras causas relevantes y es un subterfugio necesario para salir del atolladero que la aplicación normativa en el tiempo genera indefectiblemente.

VII.2.3.- El caso “La nación” y su antecedente “Aedba”.

Creo relevante este caso, no solo por las divergencias conceptuales sustantivas que creo que denota el mismo, sino porque estoy en una posición crítica a los argumentos que pondera. Esta posición deriva sin más del análisis jurisprudencial que se detalló *a priori*, pero también refleja la divergencia evidente entre objetivos planteados por el legislador y las herramientas con que dota a los operadores para el cumplimiento de dichos objetivos –y eventualmente el mal uso de los mismos-.

El caso en sí recorrió todos los andariveles jurisdiccionales terminando con una decisión de la C.S.J.N. sobre el tema. Los argumentos, que me encargaré a su turno de criticar no pueden ser estudiados sin que medie una correcta intervención de la realidad coyuntural, de otra forma no pueden ser lógicamente entendidos

Sí creo importante señalar, antes de adentrarme en la disección de los distintos fallos en sus correspondientes instancias, que el argumento generalmente utilizado cuando los actores son medios gráficos o televisivos –me refiero al socavamiento de la libertad de expresión- fue expresamente abordado por la Sala III de la CNCAF, negando alguna interferencia con estos derechos fundamentales.

Habiendo aclarado al menos que no existe en juego menoscabo a este derecho constitucional tan relevante y, tratándose entonces de una cuestión enteramente

diferente, creo importante hacer un somero repaso de lo ocurrido en torno al precedente “AEDBA³⁵⁸”.

El caso *sub examine* tiene su origen en el fallo del 30 de Octubre de 2003, dictado por el Dr. Osvaldo Guglielmino, titular del Juzgado Nacional de 1a Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal Nro. 4, en autos “*Asociación de Editores de Diarios de Bs. As. (AEDBA) y otros c. EN – AFIP*”. Allí y como relatan los “hechos” de la reseña jurisprudencial, la “*Asociación de editores de periódicos promovieron acción meramente declarativa de certeza contra el Poder Ejecutivo nacional, pidiendo como medida precautoria que se mantenga la vigencia del art. 52 del Dec. 1387/01, que les permitió computar aportes patronales como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, el que fue derogado por el Dec. 746/03. En primera instancia se hizo lugar a la medida cautelar peticionada.*”

Como es claro S.S. estimó prudente conceder la medida de no innovar en una acción meramente declarativa de certeza, por configuración de la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora.

En este sentido, la cautelar de tres carillas hace un detalle de fechas, leyes y decretos aplicables como también de la necesidad de contar con un plazo mayor – sin el derrame de los efectos que denegar la petición traería aparejado- toda vez que pondera que: “*Es posible que la cuestión haya resultado más compleja que lo previsto por el redactor de ese decreto de necesidad y urgencia, pero no parece justo que la necesidad de contar con más tiempo por ello, termine afectando a un sector al que se le reconoció el derecho de alcanzar una solución de su problema (definido, nada menos, como "crisis terminal")*”.

³⁵⁸ Juzgado Nacional de 1a Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal Nro. 4 *in re* “*Asociación de Editores de Diarios de Bs. As. (AEDBA) y otros c. EN – AFIP*”, Cita online: AR/JUR/2850/2003 .

Así, por los fundamentos señalados el juzgador concede la cautelar, supeditada entonces a que “se dicte sentencia en la acción meramente declarativa que las actoras deberán iniciar dentro del plazo previsto en el art. 207 del C.P.C.C.”

Ahora bien, una atenta lectura a todos los considerandos del precedente me llevan a la necesidad de advertir que –principio de congruencia mediante- el objeto delimitado a priori por el peticionante surge prístino de la lectura del considerando N° 1, en tanto: “La Asociación de Editores de Diarios de Buenos Aires, la Asociación de Diarios del Interior de la República Argentina, la Asociación Argentina de Editores de Revistas y la Asociación de Radiodifusoras Privadas Argentinas solicitan el dictado de una medida cautelar por la cual se ordene al Poder Ejecutivo Nacional mantener la vigencia del beneficio acordado a las empresas que componen las asociaciones por medio del Dec. 746/03, consistente en la posibilidad de computar las contribuciones patronales como crédito fiscal del IVA o bien, en subsidio, **para que se ordene a la AFIP abstenerse de reclamar los pagos correspondientes a los tributos en cuestión.** Ello, hasta tanto se dicte sentencia en la acción declarativa que oportunamente se interpondrá a fin de que se declare el derecho del sector a contar con una regulación especial con relación al IVA y se resuelva en forma definitiva la cuestión, de acuerdo al compromiso asumido por medio del decreto citado.” (La negrita y el subrayado no obran en el original)

El subrayado no es menor, puesto que sostengo que surge con claridad que si el mismo interesado postula como objeto de su cautelar la mantención del computo de las contribuciones y, en subsidio, la abstención del reclamo del “PAGO” de los tributos, ergo, debe necesariamente seguirse de ello que la cautelar de no innovar que se dicta en el mismo fallo tiene el alcance del objeto propuesto y no más que aquel.

Continuando con la línea temporal, el 17 de Junio de 2009 la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “A. 92. XLV. Asociación de Editores de Diarios de Bs. As. (AEDBA) c/ EN Cdto. 746/03C AFIP s/ medida cautelar.” e instada por la denuncia de la actora, resuelve por unanimidad del voto de sus ministros, hacer saber a la “Administración Federal de Ingresos Públicos que la medida cautelar dispuesta en los presentes autos por el juzgado de primera instancia continúa en vigor hasta tanto esta Corte se expida sobre el recurso extraordinario planteado por la actora que fue concedido a fs. 319 contra la resolución de la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que dispuso levantarla”.

En este estado de situación era claro para todos los profesionales del derecho que la cautelar se había dictado, y que por lo resuelto por la C.S.J.N. en Junio de 2009 la misma “continuaba en vigor” hasta que se resolviera el recurso extraordinario concedido.

Sin perjuicio de los efectos de la cautelar decretada en el precedente AEDBA ya citado, en Diciembre de 2011 el Dr. Carlos María Folco –a cargo del Juzgado en lo Contencioso Administrativo de Ejecuciones Fiscales- es llamado a resolver un recurso de reposición interpuesto por LA NACION y relativo a la previa concesión de una medida cautelar autónoma en los términos del artículo N° 111 de la ley N° 11683. Esta cautelar –y de allí el título compartido del apartado- fue solicitada por la A.F.I.P respecto de la S.A La Nación.

El *a-quo* en el expediente “La Nación”³⁵⁹ refiere a la existencia de dos órdenes de intervención (O.I) en el que se habrían detectado diferencias en el IVA por la suma de \$162.043.422,56. En el mismo sentido la actora señala que “*han surgido*

³⁵⁹ Juzgado Contencioso Administrativo Federal de Ejecuciones Fiscales, *in re* “AFIP - DGI 30002/11 (AG 20) c/ SA La Nación s/Medida Cautelar AFIP”, Expte. N° 40.491/2011, sentencia de Diciembre de 2011.

circunstancias e indicios concretos que han hecho presumir un riesgo de insolvencia del contribuyente, habiéndose verificado, la existencia de bienes registrables insuficientes, para cubrir el monto reclamado” y que por esa razón solicita la adopción de las medidas contempladas en el artículo N° 111.

El apartado II de la sentencia da cuenta de la orden del magistrado de proceder a favor de la petición ordenando se libre oficio al RNPI de la CABA para anotar la Inhibición General de Bienes. El apartado III se reserva para la interposición de la revocatoria con apelación en subsidio de LA NACION S.A –con denuncia de temeridad y malicia incluidas- e invocando que el fisco nacional ha incurrido en mala fe procesal al llevar al juzgador a engaño, toda vez que –según su criterio- se aplica la decisión de la C.S.J.N. sobre el particular, haciendo especial énfasis en que dicha decisión se comunicó en más de una oportunidad a la Administración.

Va de suyo que el letrado de LA NACION se refiere a la causa citada (AEDBA), y refiere en el *racconto* informativo “(...) *que, en virtud de ello, prácticamente la totalidad de los medios gráficos, radiales y televisivos de la República Argentina han podido seguir gozando del beneficio previsto en el citado régimen jurídico, esto es poder computar lo abonado en concepto de contribuciones patronales como crédito fiscal del IVA*”. Relata que instada la Cámara esta revocó la resolución y contra dicha revocatoria se interpuso un recurso extraordinario federal, el que fue concedido.

Retomando el hilo conductor en el análisis del caso, el argumento del Fisco Nacional descansa en que : “(...) *la medida dictada resulta razonable y procedente, ya que el Estado Nacional, en su carácter de gerente del bien común, no sólo tiene el derecho sino la obligación de requerir las medidas necesarias para asegurar el oportuno cobro de lo que se le adeude en materia de tributos, de ahí la existencia del instituto del art. N° 111 de la ley N° 11.683 cuando se trata de deudas presuntas.-“ y en consecuencia: “Niega categóricamente que exista resolución judicial alguna que hubiere impedido al Fisco Nacional haber*

peticionado el dictado de la inhibición general de bienes contra SA LA NACIÓN como medida cautelar preventiva, en los términos del art. 111 de la ley 11.683”.

Es interesante la opinión del Dr. Folco –con la que concuerdo- y cuyo desarrollo comienza en el apartado VII que abordaré seguidamente. En primer lugar, cita los mismos argumentos que referí supra en lo que respecta a la importancia de la renta pública y su reflejo en la jurisprudencia de la C.S.J.N. Dice el fallo : *”Es menester dejar sentado que existe un claro interés público comprometido en no entorpecer la recaudación fiscal de la Administración Pública y consecuentemente, procede aplicar una interpretación restrictiva cuando se tratare de medidas cautelares contra el Estado, considerando que la materia litigiosa es tributaria.- Al respecto, nuestro más Alto Tribunal ha establecido que el juez debe ser restrictivo en la concesión de medidas cautelares eliminando todo obstáculo a la percepción de los tributos, pues originan una ilegítima afectación del régimen de ingresos públicos que ponen en peligro la normal percepción de la renta pública (C.S.N. 22-6-89, “Treas S.A.” rev. “D.F.”, XLVII-133, C.S.N., 11/12/90, “Firestone de Argentina S.A. s/ recurso de apelación”, rev. “E.D.”, 143-610, C.S.N. 9-12-93, “Massalin Particulares S.A. c/ Dirección General Impositiva”, rev. “E.D.” 2-11-94).“.*

Continúa con un análisis de incidencia y relata la totalidad de las cuestiones acaecidas, haciendo énfasis en que: *“Forzoso es concluir entonces que existe un mandato judicial expreso ordenando al PEN mantener la vigencia del beneficio acordado a las referidas empresas por medio del Dto. N° 746/03, debiendo la AFIP abstenerse de reclamar los pagos por dicho gravamen en relación con los períodos controvertidos.-“*, sin embargo y a diferencia del criterio de derrame amplio que pretende LA NACIÓN relativo a que el término no innovar implica no solo no mantener el beneficio conforme el objeto petitionado y el principio de congruencia, sino también impedir todo otro acto relativo a la deuda presunta, aun en el supuesto de que esta acción implicare únicamente la mantención del patrimonio; el magistrado decide en contrario, acudiendo para ello a la diferencia

evidente que supone separar embargos ejecutorios de preventivos y citando –a mayor abundamiento- la doctrina de la CNCAF.

Deja el juez una pincelada magistral en un escueto párrafo que una vez más da sustento al argumento final de esta tesis, al señalar que *“Pero aún en el supuesto de la traba efectiva de un embargo preventivo -que potencialmente reviste una mayor amenaza en relación a daños que pudiere eventualmente causar-, el mismo resultaría inejecutable en mérito al carácter presunto de la deuda instrumentada en el certificado respectivo.-“* y remata con la finalidad que he subrayado previamente *“En otras palabras, ha sido instituido con la finalidad de tutelar debidamente el crédito fiscal, evitando que los contribuyentes presuntamente deudores o eventuales deudores solidarios, se insolventen, tornando ilusorio el cobro de la deuda tributaria cuando ésta resultare exigible y por lo tanto, se burle la tutela judicial que pudiera otorgarse en una sentencia futura.-“*.

El broche final del argumento es el que surge del párrafo que impone: *“La inhibición general de bienes no modifica el estado de situación sobre la controversia tributaria al momento de su dictado. En el caso, no se vulnera la ratio legis de la decisión precautoria dictada con fecha 30 de octubre de 2003, cuya copia obra a fs. 27, dado que la misma no afecta ni podría eventualmente afectar el tratamiento frente al Impuesto al Valor Agregado, lo cual oportunamente será resuelto por el tribunal jurisdiccional llamado a intervenir en la controversia tributaria.-“*

En consecuencia desestima los recursos y el alegato de temeridad y malicia, concediendo el recurso de apelación en subsidio.

Luego llega la feria judicial de Enero de 2012 y, de acuerdo a la acordada 18/2011 fechada el 9 de Noviembre de 2011 se designa la composición de la CNCAF durante la feria judicial.

En ese sentido, la Sala I es desinsaculada para entender en el planteo en subsidio oportunamente concedido resolviendo el 9 de Enero de 2012 el pedido de habilitación de feria. Cabe señalar que la Fiscal (Cf. Apartado II) dictaminó en favor de la habilitación de feria.

Ahora bien, desde el plano estrictamente jurídico el tribunal examina con doctrina la finalidad de la Inhibición General de Bienes, en tanto impide la movilización patrimonial de cualquier bien registrable de propiedad del deudor. Más allá de eso , hace un perfecto análisis del alegato de eventuales perjuicios con la probanza efectiva de los mismos, al señalar que los argumentos que esgrime (Vgr. “impedimento de realizar una operación comercial”, “afectación de la imagen”, “Modificación de las condiciones de comercialización futuras con proveedores”, “masiva rescisión de contratos”, “imposibilidad de acceso al crédito y toma de fondos”, “aumento de tasas de interés”, etc., no solo resultan aserciones genéricas sino hipotéticas y conjeturales.

Desde aquí celebro esta percepción de la Sala I al respecto, y por tanto coincido también con la decisión de rechazar la habilitación de feria judicial.

En lo que respecta a la suerte de la medida cautelar decretada por el Dr. Folco previo a que se declarara incompetente, fue llamada a resolver la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sentenciando la cuestión traída a debate el 28 de Junio de 2012³⁶⁰.

Allí, específicamente en el considerando N° 1 se hizo mención a la delimitación del objeto de la primera cautelar, es decir “(...) *para que se ordene a la AFIP abstenerse de reclamar los pagos correspondientes a los tributos en cuestión*”.

³⁶⁰ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, *in re "AFIP- DGI 30002/11 (AG 20) c/ SA La Nación s/ medida cautelar AFIP"*, Expte. N° 40.491/2011, sentencia del 28 de Junio de 2012.

También se reseñó el argumento del *a-quo* relativo a que “*No obstante lo cual, sostuvo que -en autos- de manera alguna podía inferirse que la medida concedida -a fs. 15- en los términos del artículo 111 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) debiese ser revocada, dado que la misma no contenía "reclamo" de pago alguno por revestir carácter preventivo y no ejecutivo. Al respecto, señaló que el caso del embargo previsto en dicho art. 111, no se trataba de un supuesto de embargo ejecutivo, sino de un embargo preventivo, cuya procedencia se hallaba habilitada por la citada norma legal, la cual no parecía otorgar al Fisco Nacional un mayor derecho que el que el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación -bajo ciertas condiciones- acuerda a cualquier litigante (conf. arts. 209 a 212, 228, 230 y ccdtes.)*.” –posición con la que dicho sea de paso, concuerdo-.

Agregó el Juez del CA-EF N° 1 para sustentar su posición que: “*Asimismo, ponderó que la inhibición general de bienes no modificaba el estado de situación ; sobre la controversia tributaria al momento de su dictado; así como que -en el caso- no se vulneraba la ratio legis de la decisión precautoria dictada con fecha 30 de octubre de 2003, dado que la misma no afectaba, ni podría eventualmente afectar, el tratamiento frente al Impuesto al Valor Agregado, lo cual oportunamente sería resuelto por el tribunal jurisdiccional llamado a intervenir en la controversia tributaria*”

Sin embargo, la CNCAF –con una enjundiosa reseña de fallos de cada tópico relevante en la materia (Vgr. verosimilitud del derecho, peligro en la demora, etc.)- resolvió de forma contraria al criterio de primera instancia, por lo que revocó la vigencia de la medida cautelar autónoma.

Para decidir así, y luego de la explicación *temporo-espacial* de las distintas situaciones ocurridas en estos actuados, cuanto lo ocurrido en el proceso ordinario subyacente, el tribunal estimó aplicable un *criterio semántico amplio* al concepto de “no innovar”.

Se valió previamente de un detalle del argumento de base: *“Es que, en el caso, no se trata -como ha considerado el Sr. Juez de la instancia anterior, en oportunidad de desestimar la revocatoria intentada- de que la medida concedida en los términos del art. 111 de la ley 11.683, pueda tener carácter meramente preventivo y no ejecutivo, sino- -en definitiva- de determinar si la inhibición de bienes decretada en autos innova -o no- respecto al estado de cosas, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha ordenado mantener -en forma amplia y con carácter general- ante el requerimiento efectuado por la Asociación de Editores de Diarios de Bs. As. (AEDBA), hasta tanto resuelva el recurso extraordinario federal interpuesto en la causa antes indicada.-“* para luego señalar en el punto VII de la sentencia citada, que debe estarse a que: *“En este orden de ideas, aun cuando la inhibición general de bienes haya sido decretada para salvaguardar el patrimonio del presunto deudor, más no a los fines de la ejecución de un crédito (como manifiesta la AFIP-D) y sin entrar a juzgar las razones que pudieron asistir a la actora para intentar proteger el erario público, lo cierto es que -dada la situación que se ha generado en lo concerniente al beneficio del decreto 746/03- no resulta posible soslayar que la medida de autos modifica e innova sobre la situación habida al 17/6/2009 (v. fs. 50).-“*

A mi criterio, como es obvio, esta interpretación amplísima no solamente burla el objeto de la medida cautelar decretada ampliando su margen a horizontes inconmensurables, sino que habilita –de exacerbarse al absurdo- considerar desde el plano semántico que *cualquier modificación*, por ínfima y ajena a la cuestión de fondo se refiera, se halla alcanzado por el concepto de innovación.

Señalo con énfasis entonces que de seguirse el parámetro que instaura el tribunal, el principio de congruencia entre el objeto de la solicitud y la sentencia se ve claramente resquebrajado con esta tesitura que critico.

Sin perjuicio de no concordar con el fundamento de lo resuelto, y ponderando la cuestión coyuntural de la que ningún operador jurídico puede ser ajeno, creo noble

advertir que la Sala III percibió el alegato en este sentido, y con los argumentos que expuso en el punto IX dejó aclarada la posición al respecto, al encomiar que: *“IX- Que, no obstante lo expuesto, este Tribunal considera relevante dejar aclarado que -en autos- se trata de una cuestión en la que no se ha involucrado la libertad de prensa -como entiende la apelante-, sino que remite exclusivamente a una controversia de estricta naturaleza tributaria y, en la cual, la presente resolución viene impuesta por óbices de índole formal, regidos por normas procesales, cuya aplicación al caso se encuentra motivada, -exclusivamente- en razón de una orden impartida por el Alto Tribunal, a cuyo conocimiento se encuentra sometida la materia, por vía del recurso extraordinario federal concedido con fecha 3 de febrero de 2009 (fs. 45).-“*

Como se dijo previamente, la parte resolutive del fallo de la CNACF sentenció *“(…) hacer lugar a la apelación, revocar la resolución materia de recurso y, en consecuencia, ordenar el levantamiento de la inhibición general de bienes dispuesta en esta causa.-*

Que contra el fallo de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que revocara la medida cautelar concedida por el juez Folco, la A.F.I.P interpuso un recurso ordinario de apelación, el que fue concedido por la Cámara.

Para concluir el derrotero jurisprudencial del caso “La Nación”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó el 19 de Mayo de 2005³⁶¹, haciendo previamente un detalle de lo acontecido en los considerandos 1 y 2, detalla en el considerando 3 el funcionamiento de este remedio procesal restrictivo, resaltando que procede únicamente *“(…)respecto de sentencias definitivas, entendidas por tales a esos efectos las que ponen fin a la controversia o impiden su continuación, privando al*

³⁶¹ SJ 744/2012 (48-A) /CS1 R.O. in re “AFIP-DGI 30002/11 (AG 20) e/ SA La Nación s/ medida cautelar AFIP.”, sentencia del 19 de Mayo de 2015.

interesado de los medios legales para la tutela de su derecho, regla a la que no hace excepción la circunstancia de invocarse un gravamen irreparable (Fallos: 305:141; 311:2063 y 317:777, entre muchos otros). En este orden de ideas, se ha sostenido reiteradamente que el criterio para apreciar el carácter de sentencia definitiva es más estricto en el ámbito del recurso ordinario de apelación que en el regido por el arto 14 de la ley 48 (Fallos: 303:870; 310:1856; 312:745, entre otros), por lo cual no corresponde extender a aquél supuestos de excepción admitidos en éste (Fallos: 275:226, entre otros)” , para concluir en el considerando 4 que la causa en análisis no cumple con los requisitos expuestos.

En ese sentido, se declara mal concedido el recurso dejando sellada la suerte de la cautelar de marras.

CONCLUSIONES DEL CAPITULO VII

En este capítulo me he propuesto descomponer los tópicos que abordé desde la doctrina, la historia y la legislación y advertir el giro interpretativo y casuístico que le ha dado la jurisprudencia.

Como expliqué, resulta un tema escasamente tratado por el máximo tribunal en atención a la naturaleza subyacente del mismo, sin embargo –como se aprecia– abordado de forma profusa por las Cámaras y los Juzgados de Primera instancia, generándose algunos extremos que constituyen el pilar fundamental innominado para que se concedan o denieguen las medidas cautelares.

Párrafo aparte merece el elemento coyuntural siempre presente en todas las decisiones, que como se advierte palmariamente, se va tomando en materia jurisprudencial.

De igual forma, tengo claro de la lectura efectuada de los precedentes que el tribunal cimero no dicta fallos de esta envergadura y efectos sin “elegirlos” ponderando no solamente “qué” es lo que quiere decir sino también “cuándo” quiere hacerlo.

No quiero, previo a la división metodológica que me propongo, olvidar un concepto que fuera puesto de resalto por uno de mis entrevistados (el Dr. Bulit Goñi) quien sostuvo –y concuerdo- que dada la particularidad de la herramienta y su injerencia tanto a nivel nacional como a nivel local, la adopción de determinadas acciones sin su debido control de razonabilidad y equidad atentan de manera directa contra uno de los pilares fundamentales de la Republica, refiriéndose a un punto en el que el profesor hace especial énfasis. Se refiere al federalismo.

La entrevista devino en un manifiesto de republicanismo, que caracteriza por otro lado a esta figura del derecho tributario argentino, dejando aclarado que si bien la misma bien utilizada podría ser relativamente coherente, debía tenerse especial cuidado en su implementación, por la potencialidad *cuasi extorsiva* que su arbitraria utilización podría traer aparejada. En ambos extremos, coincido con la opinión de mi entrevistado.

Claramente el factor coyuntural no es el único y es harto complejo en su análisis sistémico, pero ciertamente tanto condiciones políticas, como variables económicas de mayor o menor premura respecto de la percepción de la renta influyen sobre el resultado final.

Por último, en lo que a la metodología de estas conclusiones parciales se refiere, habré de dividir dos apartados, no sin antes señalar que el abordaje es meramente descriptivo y no pretende ser una replica del capítulo en sí mismo. Uno de ellos que contiene las citas a fallos que estimo que sustentan mi tesis y otros que debo

criticar, por entender que sus argumentos son contradictorios con la letra de la ley o simplemente vacuos.

Algunos pronunciamientos que estimo apuntalan mi tesis.

Si bien, por el avance de la presente aún no explicité el alcance real de mi argumento, lo cierto es que algunos fallos relevados marcan un rumbo imposible de ocultar. Seguramente los magistrados aún sin querer formar el anclaje doctrinario propio de la materia han indirectamente contribuido a forjar el efecto de tales pronunciamientos, en ese camino han sentenciado conforme a su leal saber y entender aplicando la ley para la solución del caso, como no puede ser de otra forma.

Sin embargo, la lectura detenida de estos precedentes debe ser ponderada en el contexto de esta tesis, dado que si bien se propondrán soluciones novedosas para el problema identificado, algunos trazos que conforman la pincelada final ya fueron esbozados asistémicamente por los tribunales jurisdiccionales.

En el sentido relatado, cabe mencionar –si bien en el contexto general del código adjetivo donde es posible recurrir a la caución juratoria- lo resuelto en “Corrflor 636³⁶²” en tanto se admite la posibilidad de acudir a este *tipo* de caución solo en los supuestos de máxima verosimilitud. En defecto, el fallo es claro al señalar que: *“Las medidas cautelares sólo pueden decretarse bajo la responsabilidad de la parte que la solicitare, quien debe dar caución por todas las costas y daños y perjuicios que pudiere ocasionar en caso de haberla pedido sin derecho (conf. art. 199, inc. 1) C.P.C.C.N.) y es el juez quien debe graduar la calidad y monto de la caución de acuerdo con la mayor verosimilitud del derecho y las circunstancias del caso.”*. Surge evidente entonces que si es indispensable que se caucione es

³⁶² Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, *in re* “Corrflor 636 S.R.L c/Entel s/Amparo”, sentencia del 3 de Julio de 1992.

posible que se generen perjuicios por su adopción, lo que indirectamente apuntala mi tesis, que propone morigerar de plano la posibilidad del perjuicio que es claramente más volátil en tanto se trate de este tipo de deuda presunta.

Este mismo argumento es receptado por la Cámara al mensurar el perjuicio real que implica el lucro cesante acaecido –visto en “Peralta³⁶³”- donde se resuelve: *“El perjuicio que se puede derivar para el sujeto pasivo de la cautela, no está configurado por la pérdida de las mercaderías embargadas sino, en rigor, por el margen de beneficio que hubiera obtenido en el proceso de comercialización del que, obviamente, se verá privado como consecuencia directa de la indisponibilidad derivada del embargo; a lo que eventualmente habría que agregar el perjuicio que las medidas son susceptibles de provocar en su credibilidad comercial, pertenecientes a terceras personas, presumiblemente de su clientela.”*

Otro fallo que apuntalará mi argumento, y cuya relevancia debe ser considerada a la luz de las diversas normas de jurisdicciones locales que echan mano de forma irrestricta al menú amplísimo de medidas contempladas en los códigos adjetivos es el freno que se pone en el precedente “Santos³⁶⁴” y que marca un norte en este sentido, al resolver que: *“El acreedor no ha siquiera manifestado - menos acreditado - que le haya sido imposible individualizar la existencia de bienes embargables de su contraparte. El pedido de designación de un interventor recaudador resulta entonces prematuro, pues ella sólo resulta procedente "a falta de otra medida cautelar eficaz”.*

³⁶³ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal, *in re “Peralta, Fernando Sergio c/ Smieth, Héctor Osvaldo y otros s/ Medida cautelares de la DNPI”*, sentencia del 10 de Abril de 1992.

³⁶⁴ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal, *in re “Santos, Carlos Alberto de los c/ E.F.A. s/ Daños y perjuicios”*, Sentencia del 15 de Febrero de 1991.

También recordando las enseñanzas que me dejó la entrevista con el Dr. Bulit Goñi, debo señalar que –vistas las exorbitancias provinciales puestas de manifiesto en el Capítulo III, donde se recurre por la voracidad fiscal a una plétora de medidas de los códigos completamente fuera de toda proporción- la doctrina que dicta la C.S.J.N. en cuanto a que: *“La función más importante de la Corte Suprema consiste en interpretar la Constitución de modo que el ejercicio de la autoridad nacional y provincial se desenvuelva armoniosamente, evitando interferencias o roces susceptibles de acrecentar los poderes del gobierno central en detrimento de las facultades provinciales y viceversa³⁶⁵”* es sin duda alguna una bocanada de coherencia en un océano de desinteligencias y falta de armonía.

En el precedente “Torres³⁶⁶” se marca otro dato relevante que hace a mi posición, cuál es definir la finalidad misma del instituto cautelar, circunscribiendo su innegable necesidad en el plano empírico pero estableciendo con claridad las barreras que conlleva, al señalar que: *“Por lo expuesto, la finalidad del instituto (no causarle un innecesario perjuicio al deudor y asegurarle el eventual derecho al acreedor), pero en la medida que se encuentre asegurado en principio el crédito diferido a condena en autos, lo que no se advierte en la causa, pues el bien dado a embargo no guarda suficiente paridad en torno del resguardo del crédito garantizado.”*

La mera repetición automática del texto de la norma, con pretensiones de darle un alcance que sería –de prosperar- rayano a una homologación judicial, tampoco puede prosperar toda vez que el efecto potencial de la medida es realmente serio

³⁶⁵ C.S.J.N., Fallos T. 186 P. 170.

³⁶⁶ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala VII, *in re “Torres, Aldo Alejandro Demandado: Reviello Roberto Alfredo s/Incidente Embargo Preventivo”*, sentencia del 13 de Abril de 2016.

y conculca derechos constitucionales, por lo que –en palabras de la CS- debe ser analizado con particular estrictez. Esta situación no se verificó en el precedente “Olea³⁶⁷” lo que motivó el rechazo del pedido sobre la base argumental de que: *“A mayor abundamiento cabe destacar que en la especie, el actor invocó lo dispuesto en el citado artículo 111, sobre la base de la certificación de deuda presunta que adjunta a fs. 1 lo cual resulta de la base de la inspección que le fuera practicada al contribuyente tendiente a la determinación de la deuda cierta, sin dar cuenta del trámite en sede administrativa de un modo tal, que nos permita - por ahora - considerar que la verosimilitud del derecho se encuentra configurada, en la especie. No se ha comprobado - hasta el momento - que la pretensión tributaria que intenta hacer valer el fisco se vuelva ineficaz por el mero transcurso del tiempo. Tampoco se observan ni se demuestra la existencia de actitudes evasivas, por parte de la demandada o cualquier otra situación de peligro que justifique la medida cautelar oportunamente solicitada.*

En iguales términos se ha expresado la Sala V en “New X Argentina S.A³⁶⁸” al invocar que: *“En efecto, no se encuentra acreditado que los resultados de la eventual acción fiscal que se inicie puedan ser frustrados con una maniobra del contribuyente para hacer desaparecer los bienes de los que es titular, por lo que tratándose de una cautelar que intenta el resguardo de los bienes de la demandada para asegurar, eventualmente, el pago de sus deudas fiscales, no se ha demostrado y ni siquiera alegado, la existencia de circunstancias e indicios concretos que hagan presumir una conducta del contribuyente tendiente a eludir*

³⁶⁷ Cámara Federal de Tucumán, Secretaria Leyes Especiales (Civil), *in re " Fisco Nacional c/ Olea Enrique Antonio s/Embargo preventivo*, sentencia del 11 de Abril de 2016.

³⁶⁸ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, *in re “AFIP - DGI -30007/07 - AG 5 c. New X Argentina S.A.”*, sentencia del 26 de Agosto de 2008.

sus obligaciones tributarias. No se ha comprobado que la pretensión tributaria que intenta hacer valer el Fisco se vuelva ineficaz por el mero transcurso del tiempo. Tampoco se observan actitudes evasivas, hostiles o reticentes por parte de la demandada o como cualquier otra situación de peligro que justifique continuar con la medida cautelar oportunamente dictada.”

En esa inteligencia, ante la ausencia de los requisitos rituales exigidos para el dictado de la cautelar incoada por la accionante, corresponde confirmar el decisorio apelado, en lo que fuera materia de agravios, así lo ha resuelto este Tribunal in re: “Fisco Nacional (AFIP) c/Astorga Ceferino Alfonso s/embargo preventivo”, expte, N° 004274/2005, entre otros”.

Son varios los fallos dictados por la Cámara Federal de Tucumán³⁶⁹ que repiten indefectiblemente los mismos argumentos, y a los que les vale –desde mi óptica- la misma crítica que en el supuesto precedente, me refiero a la utilización de *conceptos jurídicos vagos* cuyo contexto es relevante para la configuración de un esquema penal o extrapenal, pero que aun así se utilizan sin este miramiento, llevando oscuridad a la decisión del caso.

En la compulsa de precedentes para esta tesis, he notado uno en particular que llamó mi atención y cuyos argumentos, estimo que –bien entendidos- hacen que su ubicación en este apartado sea coherente. Me refiero al precedente “AFIP c/ Edgar Facundo Mesones³⁷⁰” resuelto por la Cámara Federal de Salta.

³⁶⁹ A modo de simple ejemplo de fallos recientes se cita Cámara Federal de Tucumán, 287/2010, “Fisco Nacional c/ Konavle S.A s/Embargo Preventivo”, sentencia del 11 de Abril de 2016.

³⁷⁰ Cámara Federal de Salta, in re “AFIP c/ Edgar Facundo Mesones Responsable Solidario de Cuer Sal S.R.L s/embargo preventivo”, EXPTE. N° 7640/2015, sentencia del 7 de Abril de 2016.

Si bien el tema de fondo refiere a una cuestión de regulación de honorarios, lo interesante es que para la imposición de los mismos y consecuente asignación del carácter de “vencida” en términos adjetivos, el magistrado de grado tuvo en consideración –para conceder la excepción prevista en el artículo N° 70 inc. 1 del CPCCN³⁷¹- que el argumento de que el allanado resultare culpable de la reclamación como fundamento de la imposición no se encontraba presente. Para así decidir tuvo en consideración que la actora (Cf. 1.7) *“solicitó la traba de embargo preventivo sobre varios inmuebles y un automotor, lo que resultó un exceso injustificado que generó que se deba solicitar su levantamiento.”* y en consecuencia resolvió con fundamento en que: *“Así, entendió que esa situación se verificaba en el presente caso, pues la actitud de la actora de petitionar la traba de embargo sobre más bienes que los necesarios para garantizar su crédito, revela que no adoptó los medios necesarios para cerciorarse acerca del valor aproximado de los bienes embargados, lo que la torna culpable de tal reclamación y, por consiguiente, responsable de las costas de la incidencia.”*

El superior confirma el decisorio con el argumento de que: *“En tal marco, cabe destacar que si bien es cierto que luego que el demandado promoviera el incidente de levantamiento de embargo, la AFIP prestó conformidad a la solicitado, se considera que las costas fueron correctamente impuestas por el magistrado de grado.”* y consecuentemente que: *“En definitiva, cuando se solicita el embargo de más de un bien como resguardo de una acreencia, esa petición debe encontrar su fundamento en que uno solo de ellos no alcanza, prima facie, para garantizarlo con sus intereses y costas y, si no se procede así, es indudable que la reclamación posterior por lo indebidamente embargado debe considerarse*

³⁷¹ C.P.C.C.N, Artículo N° 70 inc. N° 1: *“No se impondrán costas al vencido: 1) Cuando hubiese reconocido oportunamente como fundadas las pretensiones de su adversario allanándose a satisfacerlas, a menos que hubiere incurrido en mora o que por su culpa hubiere dado lugar a la reclamación.(...)”*.

motivada por culpa del embargante, por lo que debe cargar con el pago de las costas.”

A mi criterio entonces surge claro que la posibilidad de que una medida cautelar decretada de forma arbitraria cause un perjuicio resulta evidente, tanto como que el alcance de una medida cautelar –*prima facie*- con sólido fundamento que motive su concesión puede mutar en irrazonable, vulnerando los *principios de proporcionalidad y lesividad*, tanto como tergiversando el objeto sobre el que recae.

Mucho más aún si se considera, como he repetido, que en el caso de la tesis subyace una deuda de carácter presunta que debe ser examinada aun con mayor estrictez.

Aduna el criterio que sostengo la doctrina que emana del fallo “Schurst³⁷²” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en tanto el nacimiento del derecho a reclamar los daños y perjuicios en cabeza del demandado requiere la demostración de abuso o irrazonabilidad, situación que [por contrario imperio] valida que aún una norma legal puede generar un daño y ser irrazonable en la faz práctica, como surge del párrafo que evoca: “*Que, en suma, porque no puede afirmarse, como lo pretende el a-quo, la inexistencia del crédito que dio origen a la medida precautoria; porque el vencimiento del plazo de caducidad y la no promoción de la ejecución fiscal durante el transcurso no autoriza a afirmar aquella inexistencia, porque la DGI pidió y obtuvo el embargo preventivo, en uso de la facultad que le confiere el artículo n° 107 de la ley N° 11683 y sobre la base de una determinación del juez administrativo practicada de conformidad con lo normado por los artículos N° 23 y N° 24 del mismo cuerpo legal; porque no se demostró abuso o exceso en el ejercicio de esa facultad, ni daño ni perjuicio alguno (...)*”.

³⁷² C.S.J.N., Fallos T. 284 P. 483, específicamente el considerando N° 9.

A riesgo de resultar repetitivo, debo aclarar que mientras más profundicé la investigación relativa a los antecedentes jurisprudenciales que sirven de base a esta tesis, más corroboré que se repiten los extremos considerados por la doctrina de la C.S.J.N. A su vez, y como es lógico, se produce un derrame en las Cortes Supremas provinciales, lo que obviamente repercute en las Cámaras y Juzgados de primera instancia. En ese sentido, los fallos que conforman el pilar de la doctrina en trato, son los que se ocupa de recoger el voto del Dr. Gandur en los autos “Servicios y Negocios S.A.³⁷³”, cita que consigno al pié para no tornar

³⁷³ Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán, Sala en lo Civil y Penal, *in re* “Provincia de Tucumán -D.R.G.- vs. Servicios y Negocios S.A. s/ Embargo preventivo”, sentencia del 21 de Octubre de 2013, donde se cita, en lo que hace un farragosa pero necesaria enunciación de antecedentes : “Que si bien el fisco tiene la facultad de elegir la ocasión en que a su juicio podrá solicitar el embargo preventivo o cualquier otra medida cautelar en resguardo del crédito fiscal, frente al pedido de una medida precautoria el juez no se encuentra inexcusablemente obligado a decretarla, por cuanto importaría desconocer a aquél el ejercicio de una atribución que debe considerarse inescindible de su función (Cám. Federal La Plata, sala I, LA LEY, t. 145, pág. 327). En otras palabras, aunque el fisco puede apreciar libremente la oportunidad en que puede requerir la traba del embargo, el magistrado debe analizar los extremos mínimos de viabilidad o no del embargo solicitado, pues lo contrario significaría que el juez cumple una función mecánica sin apreciar personalmente la procedencia o improcedencia de dicho requerimiento (Giuliani Fonrouge- Navarrine, 'Procedimiento Tributario', pág. 411, Nº 3, ed. 1979), pues resulta evidente que si así no se procede el órgano jurisdiccional carecería de toda posibilidad de cumplir con la atribución que lo faculta a evitar daños de difícil reparación o perjuicios innecesarios al titular de los bienes art. 204, Cód. Procesal” (Cámara 2a de Apelaciones en lo Civil y Comercial de La Plata, sala I, *in re* “Provincia de Buenos Aires c. Esso S. A.”, de fecha 15/10/1998, publicado en LLBA 1999, 996). También se destacó en otro precedente judicial que “cuando se está ante la figura del embargo previsto en

dicho art. 111 no nos encontramos en un supuesto de embargo ejecutivo sino de un embargo preventivo, cuya procedencia se encuentra habilitada por la citada norma legal, la cual no parece otorgar al Fisco Nacional un mayor derecho que el que el CPCC, bajo ciertas condiciones, acuerda a cualquier litigante, tal como resulta, en particular, de los arts. 209 a 212, 228, 230 y ccdtes. del código de rito (in re 'AFIP DGI 90709 c. AIM Asistencia Integral de Medicamentos S.A. s/ Medida cautelar (autónoma)', del 07/11/2000; también cfr.: 'AFIP DGI 40400 c. Retesar S.A. s/ Medida cautelar (autónoma)', del 01/3/2001. (Esta doctrina, vale puntualizar, estaba contenida in nuce en los precedentes 'Fisco Nacional (DGI) c. La Nueva Estrella S.A. s/ Medida cautelar (autónoma)', del 23/12/1996; "Fisco Nacional DGI 40535 c. Compañía General de Jamones Embutidos y Esp. s/ Ejecución fiscal -DGI-", del 04/3/1997; 'Fisco Nacional DGI 20516 c. Línea de Microomnibus 47 S.A. s/ Medida cautelar (autónoma)', del 12/6/1997, entre otros. En realidad, tal criterio no era nuevo, toda vez que ya había sido expuesto por la sala I de la Cámara Federal de La Plata in re 'Gobierno Nacional c. Echaire', del 30/7/70, donde, de acuerdo al entonces art. 107 de la LPT t.o. 1968, de ribetes análogos al art. 111 actual, se había dicho que 'la simple invocación de la disposición del art. 107...no significa que dicho ente quede exento de cumplir con las exigencias procesales, especialmente las que contiene el [entonces] art. 195, segunda parte [del CPCC, que es similar al actual], pues resulta evidente que, si así no se procede, el órgano jurisdiccional carece de toda posibilidad de cumplir con la atribución que le impone el art. 204 del mismo código [también similar al actual].')" (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, in re "Administración Fed. de Ingresos Públicos c. Rutilex Hidrocarburos Argentinos S.A.", de fecha 27/4/2006, publicado en PET 2006 - noviembre- 360-, 10). Por ello, no se puede prescindir de la correcta acreditación de la verosimilitud del derecho y el peligro de frustración del derecho a raíz de la demora en los casos como el de autos, por cuanto se puede producir sobre el embargado una grave afectación sin que, en rigor, existan los elementos que justifican la traba de un embargo sobre importantes sumas de dinero."

farragoso el capítulo-, argumentos y citas que se han replicado en incontables precedentes.

Coincido con la jurisprudencia³⁷⁴ en que: *“Con esas pautas, tal como lo afirma la jurisprudencia, se reconoce que estas medidas preventivas están sujetas a la previa verificación, por parte del organismo recaudador, de la concurrencia de elementos objetivos que acrediten la existencia de un peligro cierto de que el crédito se vuelva incobrable, durante la espera hasta el momento en el cual se torne exigible”*.

Un argumento que se replica –acertadamente a mi criterio- es el contenido en el precedente “Lyon City³⁷⁵” que propone que: *“Sin perjuicio de que la sustitución es sometida a consideración del acreedor, la oposición que éste realice podría ser objeto de pronunciamiento judicial en contrario. En un caso en que el fisco nacional rechazó la sustitución de un embargo trabado sobre una suma dineraria, el magistrado decidió admitirlo. En dicha oportunidad fue valorado que no se estaba en presencia de un título ejecutivo —sino ante uno provisorio de deuda—, ni en la etapa de realización de los bienes objeto de garantía, con lo cual, más allá de la situación de iliquidez del contribuyente, la inmovilización de fondos constituía un hecho que, por sí mismo, dificultaba las actividades económicas y financieras del cautelado, con afectación de la normalidad de su desenvolvimiento”*.

³⁷⁴ Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias 5, autos "AFIP DGI 30009/08 (AG 43) c. Pinturerías Rex S.A. s. Medida cautelar AFIP", fallo del 2 de febrero de 2009, precedente citado por Manesi, Daniela, Trabajo citado.

³⁷⁵ Cámara Federal de Apelaciones de Paraná, autos "A.F.I.P. - D.G.I. - 40400 c. Lyon City S.A. s. embargo preventivo", fallo del 13 de junio de 2005, precedente citado por Manesi, Daniela, Trabajo citado.

Por último, no quiero dejar de señalar, si bien sus citas no son directamente aplicables al caso sometido a tratamiento en este trabajo, últimamente la C.S.J.N. he decidió casos de importancia sentando su criterio en cuestiones que hasta hoy eran esquivas a su tratamiento. La incorporación y aplicación del derecho convencional por conducto de la denominada “Cláusula de los pactos³⁷⁶” suscitó este *aggiornamento* necesario.

En ese sentido, no podría concluir estas conclusiones parciales sin tomar nota de los conceptos relativos a “plazo razonable” que se volcaron en 2012 en el precedente “Lociser³⁷⁷”, “Bonder³⁷⁸” o “Fizman³⁷⁹” de idéntica forma que lo resuelto en cuanto a procedimiento tributario en otro fallo de gran relevancia y claridad como “Compañía de Circuitos Cerrados³⁸⁰” y la forma en que el tribunal deja de lado la opinión del dictamen del procurador en ese aspecto.

Algunos pronunciamientos que debo criticar.

En “BNA c/ Davancens³⁸¹” se resuelve que: *“Merituando que resulta más salomónico proteger la acreencia del actor con la medida cautelar del embargo*

³⁷⁶ Constitución Nacional, Artículo N° 75 inc. N° 22.

³⁷⁷ C.S.J.N., Fallos T. 335 P. 1126.

³⁷⁸ C.S.J.N., B. 853. XLIV. REX.

³⁷⁹ C.S.J.N., Fallos T. 332 P. 2657.

³⁸⁰ C.S.J.N., Fallos T. 333 P. 161.

³⁸¹ Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, *in re “Banco Nación Argentina c/ Davacens, Luís Esteban s/Ejecutivo”*, Sentencia del 2 de Noviembre de 2000.

preventivo, pero surge desmedido viabilizar la inhibición general de bienes del deudor, ello atendiendo a los intereses contrapuestos aquí debatidos, considerando que si bien se deben resguardar los derechos del acreedor y garantizar su efectivización, tampoco y en pos de ello, se debe ocasionar un perjuicio mayor al deudor.”.

El argumento se apoya en el error de considerar más gravosa la I.G.B ya que recae sobre todo el patrimonio por sobre el embargo que se circunscribe a un único bien, olvidando que el código adjetivo prevé la sustitución del asiento de la base de cautelar.

En rigor de verdad, si se considera la gravedad de la medida, surge evidente que el embargo genera una prioridad en el embargante que no se genera en la medida innominada, por lo que la gravosidad es claramente mayor en esta medida. Ello, obviamente, sin considerar que me encuentro aquí refiriéndome indistintamente a deudas cauteladas tanto líquidas y exigibles como presuntas, siendo que en estos casos la potencialidad de daño es aún mayor por la naturaleza misma de la deuda y su incipiente carácter, imagínese no solo un embargo de un inmueble sino uno de fondos en una cuenta a la vista y el consecuente impacto económico en una empresa en marcha.

Otro argumento que merece mi atención es el relativo a las “actitudes evasivas” que parecen actuar como metro patrón para la concesión de estas medidas. En ese sentido en el precedente “Casillo³⁸²” se ha dicho que: *“No se ha comprobado - hasta el momento - que la pretensión tributaria que intenta hacer valer el fisco se vuelva ineficaz por el mero transcurso del tiempo. Tampoco se observan ni se*

³⁸² Cámara Federal de Tucumán, Secretaria Leyes Especiales (Civil), *in re “Fisco Nacional c/Casillo Ricardo Emilio – Embargo Preventivo*, sentencia del 11 de Abril de 2016.

demuestra la existencia de actitudes evasivas, por parte de la demandada o cualquier otra situación de peligro que justifique la medida cautelar oportunamente solicitada”.

Si bien concuerdo con la resultante final del fallo de autos, dada la ausencia de requisitos básicos tendientes a la concesión, estimo prudente citar lo inexacto del argumento que según la Cámara podría habilitar la pertinencia de la medida. No solamente desde lo semántico la frase “actitudes evasivas” tiene una connotación especial dentro de la esfera del derecho penal tributario³⁸³, sino por la relación entre la concesión de la medida y la estrecha relación con el delito de insolvencia fiscal fraudulenta³⁸⁴ que he señalado (Cf. Capítulo V.7)

Otro fallo que merece mi crítica dispone: *“no procede declarar la inhibición general de bienes, pues es presupuesto del dictado de la medida que autoriza el art. 111*

³⁸³ A punto tal que el delito penal tributario por excelencia es el delito de evasión contemplado en los artículos N° 1, 2, 7 y 8 de la ley N° 24769 modificada por la ley N° 26735.

³⁸⁴ Ley N° 24769 (modificada por la ley n° 26735), TITULO III, DELITOS FISCALES COMUNES, Insolvencia fiscal fraudulenta, "ARTICULO 10. — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones”.

de la ley 11.683, el acto que determina de oficio la deuda del contribuyente³⁸⁵, lo que invierte la doctrina de la Corte en cuanto a que *no debe presumirse la inconsecuencia del legislador*³⁸⁶ y debe ser repudiado.

También debo hacer lo propio con la adopción de este al criterio “amplio³⁸⁷” referenciado por la A.F.I.P en materia de factibilidad de promover certificados de deuda presunta sobre multas, como lo ejemplifica el Dictamen del organismo asesor.

A su vez en el precedente “Radio Continental³⁸⁸” se reproduce el argumento que critico, en tanto: “*se dijo que de no existir resolución determinativa de deuda ni proceso de determinación en marcha, no corresponde declarar la inhibición general de bienes, con el único basamento de la fiscalización al contribuyente, por cuanto no se reunirían los requisitos de admisibilidad justificativos de su dictado*”

³⁸⁵ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, sala II, 15 de julio de 2010, “A.F.I.P. - D.G.I. — 30004/10 (AG 46) c. Conti Express s. medida cautelar AFIP”, precedente citado por Manesi, Daniela, Trabajo citado.

³⁸⁶ C.S.J.N., Fallos T. 1 P. 340 [a contrario sensu].

³⁸⁷ Cf. Dictamen (DATJ) 32/83, del 5 de julio de 1983 (“Boletín de la DGI” 359, noviembre de 1983, págs. 689/690), citado por Manesi, Daniela, Trabajo citado

³⁸⁸ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, sala II, autos “AFIP - DGI 30002 y 30003/12 (AG 20) c/LS 4 Radio Continental S.A. s/medida cautelar AFIP”, fallo del 1° de marzo de 2012, citado por Manesi, Daniela, Trabajo citado.

LAS EXPERIENCIAS FORANEAS

CAPITULO VIII

VIII.1.- Análisis de soluciones foráneas a situaciones similares. Modelos de los diferentes Códigos Tributarios y conclusiones de las Jornadas de la especialidad. Una aproximación a las conclusiones.

Luego del resultado de las entrevistas encaradas para la consecución de la presente tesis, he decidido confrontar la legislación vigente -nacional y *sub nacional*- con algunas fuentes foráneas.

En este camino, y siguiendo las recomendaciones de los profesores que tuve el privilegio de entrevistar, he decidido sistematizar los regímenes extranjeros, en lo que resulta pertinente para el tratamiento del tema *sub examine*.

Tomando entonces las enseñanzas aprendidas en *metodología de la investigación científica*, me embarqué oportunamente en un análisis que cotejó la legislación que pertenece a la esfera nacional y a la provincial, y pretendo encarar ahora el frente de esos datos colectados cuanto a la legislación española, la portuguesa y la italiana. Considero pertinente la articulación descripta en atención a que ellas conforman un conjunto uniforme y suficientemente desarrollado, como para ofrecer soluciones alternativas, mientras conservan una cohesión tanto normativa como sustantiva que los precede.

A su vez, esta muestra de derecho comparado tiene el grado de coherencia necesaria, debiéndose señalar que los tres países elegidos resultan miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), a saber: España con la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) y la Asociación Española de Derecho Financiero (AEDF); Portugal con la Associação Fiscal Portuguesa e Italia con la Associazione Italiana per il Diritto Tributario Latinoamericano.³⁸⁹

Previo a adentrarme en el tratamiento de las legislaciones elegidas, es necesario remarcar que no todas ellas resultan idénticas, y es allí donde justamente reside la razón de la elección.

Es decir, la diversidad de los distintos sistemas puede tener la potencialidad de ofrecer soluciones alternativas, que eventualmente se adapten –aún en un plano académico- al sistema vigente en la República Argentina, sin la necesidad de un cambio significativo.

³⁸⁹ Completan el *staff* de “Miembros” del ILADT la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (Argentina), el Instituto Boliviano de Estudios Tributarios (Bolivia), la Academia Brasileira de Direito Tributário (Brasil), el Instituto Chileno de Derecho Tributario (Chile), el Instituto Colombiano de Derecho Tributario (Colombia), el Instituto Costarricense de Estudios Fiscales (Costa Rica), el Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario (Ecuador), el Instituto Guatemalteco de Derecho Tributario (Guatemala), la Academia Mexicana de Derecho Fisco (México), el Instituto Nicaraguense de Derecho Financiero y Tributario (Nicaragua), la Asociación Panameña de Derecho Financiero y Tributario (Panamá), la Asociación Paraguaya de Estudios Administrativos y Fiscales (Paraguay), el Instituto Peruano de Derecho Tributario (Perú), la Asociación Tributaria de la República Dominicana (República Dominicana), el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios (Uruguay) y la Asociación Venezolana de Derecho Financiero (Venezuela).

Aunado a lo dicho y como ejemplo del supuesto señalado, observo que en el Reino de España el marco general es enteramente disímil al Argentino, puesto que como punto de partida existe la posibilidad de transacción en materia tributaria como también un esquema de ejecución en sede administrativa –conocido como un esquema de *autotutela ejecutiva de la administración*- que no tiene un reflejo directo en nuestra legislación.

Idéntica solución se verifica en Portugal, en donde está prevista la posibilidad del *arbitraje tributario* con otros países miembros de la Comunidad Económica Europea, y cuya incidencia directa se transfiere, incluso, a la suspensión de la cobranza de la prestación tributaria –y por consiguiente de las medidas cautelares relacionadas- durante los procesos de resolución de diferendos.³⁹⁰

VIII.1.1.- La experiencia en España.

Para adentrarme en la experiencia española, debo indefectiblemente recurrir a la Ley General Tributaria 58/2003³⁹¹, pero también tener en consideración el Decreto Real N° 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento General de las

³⁹⁰ Me refiero puntualmente al procedimiento de resolución de diferendos de la Convención de Arbitraje relativo a la eliminación de la doble imposición en casos de correlación de lucros entre empresas asociadas de diferentes estados miembros (Convención de Arbitraje N° 90/436/CEE). Todo ello conforme lo dispuesto en el artículo 52.1 de la Lei Geral Tributária, Decreto-Lei N° 398/98 – 17-12-98 - DR N° 290/98 SÉRIE I-A , Portugal, (Redacção da Lei N° 67-A/2007, de 31 de Dezembro).

³⁹¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, publicada en el Boletín Oficial del Estado BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; el N° 939/2005 por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación; el N° 2063/2004 por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario y el N° 520/2005 por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley N° 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

También he de tener en cuenta el factor diferenciador, señalado *in voce* en la entrevista realizada al Prof. Dr. José O. Casas, en razón de que en el Reino de España el sistema reconoce la ***autotutela ejecutiva de la administración***.

El reflejo de lo antedicho se advierte de un somero repaso del Capítulo V, Sección 2da, Subsección 1ra, en especial del artículo N° 163.

En un marco como el descrito precedentemente en que la deuda –aun del carácter presunto- puede ser objeto de aval o garantía, surge necesario –y así es en definitiva- que el sistema mismo prevea que el costo eventual de los avales y fianzas que pudieran ofrecerse, en caso de triunfo de la postura del administrado, recaigan en cabeza de la administración.

Retomando puntualmente el tratamiento normativo de la figura en trato, advierto que éste se halla ubicado dentro del título II referido a “*los tributos*”, pudiéndose a su vez encontrar dentro del capítulo IV relativo a la “*deuda tributaria*”, la sección N° 5 que remite a las “*garantías de la deuda tributaria*”.

Esta sección se compone de siete artículos que van desde el artículo 77 al 82 inclusive.

El articulado en particular.

Metodológicamente y como dije, desgranaré aquellos artículos que estimo relevantes, señalando luego los que no han formado parte de este derrotero y las razones de su no inclusión.

Entonces:

El artículo N° 77 de la LGT N° 58/2003, establece una regla prelativa a favor de la *hacienda pública* para el cobro de créditos tributarios vencidos y no satisfechos, con la salvedad que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública.

El artículo es relevante dado que –al igual que lo hace en nuestro ordenamiento tanto la ley nacional como sus reflejos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires- la Ley General Tributaria N° 58/2003 otorga la importancia que la *renta pública* merece.

Sin embargo, como se advierte de la lectura, la prelación está dada de manera genérica por la naturaleza misma del acreedor de aquel crédito -me refiero al estado mismo-, prelación que solo cede frente a determinadas circunstancias derivadas de los derechos reales y con las salvedades constitutivas temporales que los bienes sujetos a inscripción requieren para la traslación del dominio perfecto.

Es decir que, si bien la norma establece taxativamente esta prelación, impone a su vez de forma paralela la excepción a la regla, y lo hace por conducto de la no morigeración de los derechos que recaigan sobre la cosa, en tanto los mismos fueran, debida y antedatadamente, inscriptos en el registro pertinente.

Ello no hace más que consagrar la regla que oportunamente señalé, y que refiere a que la *característica del crédito* no crea un privilegio en sí mismo, sino que el

estado reconoce, dentro del poder de *imperium* (por el que puede imponer el tributo, cobrar el mismo y ejecutarlo), que existen derechos reales que –una vez inscriptos- no pueden ser alterados ni aún por estos créditos o la noción de relevancia que adscribe al concepto superior de hacienda pública.

Continuando con el análisis normativo, el artículo N° 79 que se refiere a la *afección de bienes* en su numeral 1, dispone que los adquirentes de estos bienes afectados al pago de la deuda de carácter tributario, responderán de forma *subsidiaria* con ellos, en tanto no se cancele la deuda.

Por tanto debo coincidir con González Ortiz³⁹² en que cuando la norma indica la forma en que debe responder el adquirente –es decir de forma subsidiaria- resulta lógico y jurídicamente proporcionado que el responsable tributario siempre pague la deuda tributaria ajena a falta de cumplimiento por el sujeto pasivo o deudor principal tal y como con carácter general establece el artículo N° 10 del RGR de 1990, a pesar de que la LGT no lo diga expresamente.

Así, la subsidiariedad de la responsabilidad tributaria deriva de su configuración jurídica como obligación de pago de una deuda tributaria ajena.

Por su parte es también racional condicionar la exigibilidad de la obligación del responsable tributario al incumplimiento de la obligación principal, ya que la atribución de recursos económicos a la Hacienda Pública le corresponde al deudor principal, en cuanto ha realizado el hecho imponible, correspondiendo únicamente al responsable tributario garantizar que el interés material del acreedor tributario será satisfecho, incluso, si el deudor principal no cumple su obligación.

³⁹² González Ortiz, Diego, “La figura del responsable tributario en el derecho Español”, Departamento de Derecho Financiero e Historia del Derecho, Universitat de Valencia, España, Servei de Publicacions, 2003, pagina 56/57.

Dicho de otra forma, la posibilidad de exigir el pago de la deuda tributaria a quien no ha realizado el hecho imponible constituye una excepción a la lógica del tributo.

A su turno el numeral N° 2 del artículo N° 79 pregona la persistencia de la responsabilidad del pago del tributo, con la salvedad de que el poseedor resulte *ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.*

Arribo entonces al análisis del artículo N° 81 que se refiere puntualmente a las medidas cautelares que prevé la Ley General Tributaria N° 58/2003.

Dado la importancia del texto, estimo coherente aplicar la misma técnica sistémica que utilicé con antelación para el análisis pormenorizado de las leyes aplicables en la República Argentina, particularmente el artículo N° 111 de la ley N° 11683 (T.O en 1998 y sus modificaciones), como también los reflejos normativos evidenciados en las provincias y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. (Cf. Capítulo III del presente trabajo)

El artículo estipula entonces:

“Artículo 81. Medidas cautelares.

81.1. Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado. La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación.”

Ahora bien, dado que la composición actual modifica la redacción original del articulado, considero oportuno señalar que el numeral 81.1 es tan relevante por lo que *replica* de la norma primigenia, como por lo que *incorpora* a la actual redacción, razón por la que dividiré ambos extremos para una mejor comprensión:

a) En materia de *réplica* advierto que:

- se enmarca en aquellos tipos de cautelares asegurativas que pretenden – valga la redundancia- asegurar el cobro de las deudas, esto es en definitiva adoptar medidas tempranas para no tornar estéril una eventual sentencia condenatoria.
- Se insiste con la *facultad de adoptar* medidas cautelares de carácter provisional.
- Estas solo pueden ser acogidas en tanto existan indicios de que *dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado*.
- Por último, estos indicios a los que refiere la norma no son *cualquier indicio*, sino que están adjetivados y deben cumplir la pauta de *razonabilidad* para que conlleven los efectos buscados de sostener en derecho, la adopción de medidas cautelares.

b) En materia de *incorporación* advierto que:

- Se efectúa una modificación semántica respecto de la redacción original³⁹³, que hablaba de asegurar el cobro de la deuda tributaria, mientras que el

³⁹³ Nueva redacción del apartado primero dada por la Disposición Final Primera.uno.12 del Real Decreto/Ley 20/2011, de 30 de Diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del

artículo ahora se refiere a *deudas para cuya recaudación sea competente*. La actual redacción permitiría incluso –dentro de la esfera de competencia restrictiva impuesta por el principio de reserva de ley- cautelar por esta vía otras deudas que no fueran de naturaleza tributaria pura, pero cuya recaudación fuera competencia de la Administración Tributaria.

- Por otro lado, la incorporación del segundo párrafo del artículo 81.1 resulta novedosa en tanto importa la obligación de *notificar al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación*. Esta anexión no hace sino consagrar la posibilidad de que, quien sufre una alteración de sus derechos, conozca las razones del acto y pueda, eventualmente y en consecuencia, argumentar contra fácticamente.

“81.3. Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.”

Este apartado me es extremadamente útil, dado que en primer lugar ratifica que el legislador contempla por un lado la protección del crédito de la Hacienda Pública, pero por el otro no pierde de vista ni el objeto subyacente que pretende cautelar, ni que la adopción de la medida *per se* provoca un daño.

En ese mismo sentido es claro que establece la *proporcionalidad* como factor a ponderar al momento de evaluar el catálogo de cautelares que fueran a adoptarse.

Es decir que no solamente dispone de forma taxativa que debe tener un *principio de intervención mínima* reservada como *estrictamente necesaria para asegurar el*

déficit público (BOE N° 315, de 31 de Diciembre), con efectos desde el 1 de Enero de 2012.

cobro de la deuda, sino que contempla que deben evitarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. (Nótese que no dice que produzcan sino que puedan producir).

“81.4. Las medidas cautelares podrán consistir en:

a) La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución.

b) El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva.

c) La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos.

d) La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.

e) Cualquier otra legalmente prevista.”

Como se aprecia en este apartado, se establece la lista de cautelares que podrá adoptar la Administración Tributaria, lo que de ninguna forma resulta taxativo, puesto que se contempla una cláusula final amplia que lo extiende a *cualquier otra legalmente prevista*.

Por lo antedicho y a diferencia del ordenamiento argentino –y de las normas internas sobre prelación que dictan las diferentes Administraciones Nacionales y Sub-nacionales- la LGT contempla en primer lugar las retenciones sobre los pagos o devoluciones tributarias que deba realizar la administración.

El criterio es de pura lógica, toda vez que nada justificaría que frente a la existencia de una deuda susceptible de cautela por tributos, operara una devolución al contribuyente sin reparar en ese recurso.

Luego, el embargo de carácter preventivo de bienes y derechos (no se detalla que tipo de bienes – si inmuebles, muebles registrables o muebles no registrables-); más tarde el equivalente a la Inhibición general de bienes, es decir la *prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos* y por último una retención porcentual *de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.*

Por ello, como se advierte del repertorio prelativo de cautelares que contempla el artículo 81.4, si bien amparado en bases de proporcionalidad, mínima intervención, razonabilidad y exclusión de aquellas que puedan provocar un perjuicio de difícil o imposible reparación, el legislador español apunta aquí a la protección de créditos de naturaleza *líquida y exigible* y no al supuesto específico de deudas que detentan *el carácter presunto*. En ese contexto el orden sugerido por el articulado tiene plena razonabilidad.

“81.5. Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el

momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3.”

Por otra parte, cabe recordar que los presupuestos del 81.1 resultan ser los *indicios racionales* que abordé oportunamente y que, los *límites señalados* en el apartado 3 son los de *proporcionalidad* y que su adopción no pueda producir un *perjuicio de difícil o imposible reparación*.

Ahora bien, la anterior redacción del apartado³⁹⁴ refería que *“cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada pero se haya comunicado la propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección se podrán adoptar medidas cautelares que aseguren su cobro de acuerdo con lo dispuesto en este artículo”*. Este supuesto –en la República Argentina- no es otro que la pretensión fiscal que se notifica con el informe final de inspección.

Una vez más, el numeral N° 5 refiere al *tipo* de medidas cautelares que facultativamente describe el 81.4 pero, con los límites y presupuestos señalados, mas no solo no está obligada a ceñirse a un orden prelativo obligatorio, sino que – como veremos luego- puede optar por afianzar la obligaciones en *pos* de cumplir con el requisito de *mínima intervención* que se estipula legalmente en forma genérica.

“81.6. Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos:

³⁹⁴ Nueva redacción del artículo 81.5 dada por el artículo 1.siete de la ley 7/2012, del 29 de Octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE N° 261, de 30 de Octubre de 2012) en vigor desde el 31 de Octubre de 2012.

a) Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas del apartado 8 de este artículo o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar.

b) Que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción.

c) Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente. En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar. Si el obligado procede al pago en período voluntario de la obligación tributaria cuyo cumplimiento aseguraba la medida cautelar, sin mediar suspensión del ingreso, la Administración Tributaria deberá abonar los gastos de la garantía aportada.

d) Que se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de seis meses.

e) Que se adopten durante la tramitación del procedimiento descrito en el artículo 253 de esta Ley o tras su conclusión. En estos casos sus efectos cesarán en el plazo de veinticuatro meses desde su adopción. Si se hubieran adoptado antes del inicio de la tramitación descrita en el artículo 253 de esta Ley, una vez dictada la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrá ampliarse el plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación total de las medidas adoptadas pueda exceder de 18 meses. Las medidas a que se refiere este párrafo e) podrán convertirse en embargos del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la liquidación practicada. Si con posterioridad a su adopción, se solicitara al órgano judicial penal competente la suspensión contemplada en el artículo 305.5 del Código Penal, las medidas adoptadas se notificarán al Ministerio Fiscal y al citado órgano judicial y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento.”

El 81.6 *in fine* dispone la vigencia de las medidas en trato por un término general y perentorio de seis meses –en el caso de la República Argentina el plazo es de 300 días hábiles judiciales a nivel federal y plazos variables de acuerdo a la jurisdicción provincial que se analice- desde su adopción, con algunas salvedades que abordare a continuación:

- a) Que se verifique –como en el apartado segundo del artículo N° 111 de la ley N° 11683 y sus correlativas provinciales- la iniciación del juicio de ejecución o apremio -en este caso mutará la naturaleza subyacente del crédito que la motiva-, o cuando se formule denuncia o querrela por delitos contra la Hacienda Pública (Cf. 81.8).
- b) Que se extingan las condiciones que determinaron su adopción, lo que en definitiva confirma el carácter instrumental, finito y accesorio que señalé al internarme en el análisis de las características comunes de toda cautelar.
- c) Que se acordase la sustitución por *garantía suficiente*. Una vez más aparece claro el principio de mínima intervención y de tendencia a la morigeración del daño. A diferencia de la República Argentina, en España la ley establece la formula *garantía suficiente* sin cercenar tipos de garantía a ofrecer sino haciendo hincapié en el adjetivo. –acertadamente a mi criterio-.
- d) El legislador va más allá, y establece por ley, que *las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar. Si el obligado procede al pago en período voluntario de la obligación tributaria cuyo cumplimiento aseguraba la medida cautelar, sin mediar suspensión*

del ingreso, la Administración Tributaria deberá abonar los gastos de la garantía aportada.

Pues bien, es indispensable resaltar que no es *facultativo* sino *obligatorio* este levantamiento en tanto se cumplan las pautas que establece la norma, instaurando asimismo un doble estándar, es decir: se concede la sustitución de la cautelar pero se impone el costo por la adopción en el caso de que no se configure el supuesto presunto que motivo la adopción en primer lugar.

- e) Que se prorrogue por un máximo del doble el plazo original por *acuerdo motivado*.
- f) También se salva la valla de los seis meses que contempla el articulado, en el supuesto que las medidas se adoptaren en el marco de un proceso en el que la Administración hubiere apreciado indicios de delito contra la Hacienda Pública en cuyo caso, cesarán en el término de 24 meses desde su adopción, pudiéndose en casos extraordinarios (Cf. artículo 250.2) ampliarse por acuerdo motivado por un máximo total de dieciocho meses.
- g) Existe una diferencia de efectos en tanto se hubieren trabado las medidas antes del inicio de la tramitación de la querrela o si se le solicita al órgano con competencia penal de acuerdo a la suspensión que contempla el artículo 305.5 del Código Penal, *en cuyo caso las medidas adoptadas se notificarán al Ministerio Fiscal y al citado órgano judicial y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento.*

Por último y para cerrar la Sección referida a las garantías de la deuda tributaria que contempla la LGT corresponde transcribir el artículo 82 que prevé las *Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria.*

La nueva redacción del artículo 82³⁹⁵ establece en el numeral N° 1 que:

“82.1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración Tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente. En los términos que se establezcan reglamentariamente, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas en los párrafos anteriores. En estos supuestos no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 6 del artículo anterior de esta Ley.”

El numeral de este artículo, una vez más convalida la visión general del legislador tributario español en tanto pretende cautelar el crédito sin la creación de un perjuicio mayor.

Por ello estipula entonces la posibilidad de aplazar o fraccionar la deuda tributaria –garantizando en el ínterin el cobro de la misma-.

Es dable aclarar que el sistema tributario español contempla la posibilidad de transacción tributaria como método alternativo de solución de conflictos, por lo que

³⁹⁵ Nueva redacción del artículo 82.1 dada por el art. Único quince de la ley N° 34/2015, de 21 de Septiembre, de modificación parcial de la ley N° 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria (BOE N° 227, de 22 de Septiembre de 2015), con entrada en vigor el día 12 de octubre de 2015.

tanto el aplazamiento como el fraccionamiento garantizados forman parte de esta posibilidad de disposición del crédito por parte de la Hacienda Pública.

Asimismo, el sistema se autorregula y contempla la imposibilidad justificada de aquellos sujetos que se ven imposibilitados fácticamente de constituir aval –o que se acredite que se compromete de forma real la viabilidad de la actividad económica que desarrolla el administrado- en cuyo caso podrán admitirse otras garantías, incluso una fianza personal y solidaria.

Idéntica solución se sigue respecto de las solicitudes de sustitución, en cuyo caso no se aplican los plazos perentorios de seis meses que describí al analizar el artículo 81.6 por lógicas razones.

El 82.2 va incluso más allá y establece que:

“Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:

a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.

b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria.”

El numeral N° 2 establece facultativamente la dispensa legal de las garantías para el aplazamiento y fraccionamiento –de forma total o parcial según sea el caso- en casos de bagatela o menor cuantía, cuando carezca de bienes y pudiere afectar la capacidad productiva o, cuando la norma así lo disponga.

Esta situación legal, no hace sino traducir los criterios marco de adopción de cautelares, ponderarlos y confrontarlos con la realidad empírica, para ofrecer una solución razonable que se compadece con la deuda subyacente y su entidad económica.

Por último, y como lo adelanté al adentrarme en el análisis del articulado, corresponde advertir que los artículos N° 78 –que refiere a la hipoteca legal tácita-; N° 79.3 y N° 79.4 –ambos relativos a normas adjetivas en la afección de bienes-; N° 80 –que establece el derecho de retención-; N° 80bis –que se relaciona con la eventual prelación y garantías de créditos de titularidad de otros estados-; N° 81.2 –adopción de medidas cautelares en el marco de asistencia mutua solicitadas por el Estado o Entidad Internacional o Supranacional-; N° 81.7 –relativo a embargos sobre deudas tributarias motivadas en actividades lucrativas sin establecimiento y no declaradas e ingresos provenientes de espectáculos públicos no declarados- y N° 81.8 –relativos a vicisitudes de índole penal-, no son desarrollados en esta instancia por no tener una incidencia directa con el tema sometido a análisis.

VIII.1.2.- La experiencia en Portugal.

Otro régimen que creo relevante confrontar es el de Portugal, entendiendo que este país conjuntamente con el Reino de España y la República de Italia, conforman un trío de países que establecen con claridad el panorama tributario de la comunidad (C.E) que pueden servir de parangón con el sistema de la República Argentina.

Para el abordaje de las normas de Portugal, no puede soslayarse la Lei Geral

Tributaria o Ley General Tributaria³⁹⁶ que prevé la temática que nos ocupa en el Capítulo V, desde el artículo N° 50 al N° 53 inclusive.

Conforme la mecánica expuesta con antelación, abordaré los artículos aplicables de forma correlativa, aclarando cuales son aquellos que no son susceptibles de análisis, por no guardar relación directa con el tema que abordo en esta tesis.

Establece el artículo N° 50 que lleva el título “*La garantía de créditos tributarios*” en su numeral 1 que *el patrimonio del deudor constituye la garantía general de los créditos fiscales*. Esta regla general, muy común en el derecho de la República Argentina, se reproduce en los claustros docentes como “*el patrimonio es la garantía común de los acreedores*” y si bien no tiene una relación directa en el Código Civil y Comercial existen ciertas alusiones que no son sino reflejos de la norma.

Existe un indicio en el nuevo CCyC de la Nación³⁹⁷, en el artículo N° 730 que reza: “*Efectos con relación al acreedor. La obligación da derecho al acreedor a: (...) c) obtener del deudor las indemnizaciones correspondientes.*”

Asimismo existe otro indicio contenido en el artículo N° 15: “*Titularidad de derechos. Las personas son titulares de los derechos individuales sobre los bienes que integran su patrimonio conforme con lo que se establece en este Código;* también el artículo N° 34: *Medidas cautelares. Durante el proceso, el juez debe ordenar las medidas necesarias para garantizar los derechos personales y*

³⁹⁶ Ley General Tributaria Decreto- Ley n° 398/98 - 12/17/98 - DR No 290/98 SERIE I -A Última actualización : Ley n° 82 - B / 2014 y 82 - E / 2014, ambos de 31/12.

³⁹⁷ CCyC de la Nación, Aprobado por ley N° 26.994 Promulgado según decreto N° 1795/2014.

patrimoniales de la persona. En tal caso, la decisión debe determinar qué actos requieren la asistencia de uno o varios apoyos, y cuáles la representación de un curador. También puede designar redes de apoyo y personas que actúen con funciones específicas según el caso.”

A riesgo de ser redundante, es dable recordar que respecto de las personas físicas el patrimonio, al igual que el nombre, el estado, la capacidad y el domicilio forman parte de los denominados atributos de la personalidad. En relación a las personas jurídicas o de existencia ideal el CCyC de la Nación es claro al estipular que: *“La persona jurídica debe tener un patrimonio. La persona jurídica en formación puede inscribir preventivamente a su nombre los bienes registrables.”*³⁹⁸

Continuando con el tema en trato, en el numeral 2 el artículo N° 50 establece las herramientas que la ley le otorga a los créditos de índole tributaria y así se verifica que: *“Para garantizar los créditos tributarios, la administración tributaria tiene también: a) los derechos preferenciales previstos en el Código Civil o las leyes fiscales ; b) El derecho de constituir, en virtud de la ley , prenda o hipoteca legal cuando tales garantías sean necesarias para la cobranza efectiva de la deuda o cuando el impuesto incida sobre la propiedad de los bienes ; c) el derecho de retención de cualquier mercadería sujeta a acción fiscal del que el sujeto pasivo sea propietario, en los términos que la ley establecerá.”*

El artículo se explica a sí mismo y si bien no establece prelación expresa contempla una plétora de opciones lógicas sobre las que recaen las facultades de la Administración para garantizar de manera efectiva los créditos tributarios.

Por otro lado, el artículo N° 51 que lleva el título *“Medidas de precaución”* es aquel que trata específicamente la cuestión en análisis. En ese sentido el numeral 1 dispone: *“La autoridad fiscal puede, en virtud de la ley, adoptar medidas*

³⁹⁸ CCyC de la Nación, artículo N° 154.

cautelares para garantizar los créditos tributarios en el caso de fundados temores de frustración de su cobranza o destrucción o pérdida de documentos u otros elementos necesarios para el cálculo de la situación tributaria de los contribuyentes y otros sujetos pasivos tributarios.”

Una vez más se advierte la condición facultativa, como también el requisito de que existan “*fundados temores*” en este caso de frustración de la cobranza o desaparición de elementos indispensables para el cálculo del tributo.

Asimismo, el numeral 2 es aún más específico, y se compadece con las previsiones del Reino de España y recoge la teoría general aplicable a toda medida cautelar, incluso las pautas que utilizamos residualmente en la República Argentina, al enunciar que “*las medidas provisionales deben ser proporcionales a los daños que hay que evitar y no causar daños de imposible o difícil reparación*”.

El texto se replica del comentario anterior, tornando redundante sostener que concuerda con los extremos que propone.

Por último el numeral 3 detalla el menú de opciones con que cuenta la Administración, los que también tienen un reflejo directo con la legislación española. Así se estipula que: “*Las medidas de protección consisten de incautación de bienes, derechos o documentos o la retención, a la satisfacción de los créditos fiscales, los beneficios fiscales a los que tiene derecho el contribuyente*”

Siguiendo con el análisis, el artículo N° 52.2 dispone que: “*La suspensión de la ejecución en virtud del párrafo anterior depende de la provisión de garantía adecuada de acuerdo con las leyes tributarias.*”

Este enunciado establece las bases para los ofrecimientos que como cascada se suceden en los siguientes numerales que analizaré, toda vez refiere que a los

efectos que causa el ofrecimiento de la garantía adecuada. Dicho de otra forma, el sistema de Portugal contempla la posibilidad tanto de solicitar medidas cautelares en resguardo del crédito tributario como de ofrecer garantías, siempre teniendo como regla de fondo la proporcionalidad que prevé el 51.2.

El numeral 3 contempla el eventual refuerzo o ampliación de la garantía oportunamente ofrecida, en tanto la misma pudiera, por el devenir de los hechos, tornarse manifiestamente insuficiente.

Por su parte, el numeral 4 es el reflejo idéntico de lo que acontece en el derecho Español, dado que contempla la posibilidad de que la autoridad en determinados casos exima de la presentación de la garantía. Ello es así en los supuestos en los que se pudiera *generar un daño irreparable* o la *manifiesta falta de medios económicos*, estableciéndose la validez de esta prevención por el término de un año (Cf. 52.5) salvo, que la deuda se encuentre pagándose en cuotas. En ese supuesto, además existe la obligación que la Administración eventualmente notifique de la caducidad del plan con una antelación no menor a 30 días.

El numeral 7 contempla la posibilidad –como en todos los regímenes que confrontamos- de sustituir el asiento de la cautelar, debiendo acreditarse el *interés legítimo en la sustitución* y contar con la anuencia del acreedor tributario.

Por último, y nuevamente siguiendo las reglas de la lógica jurídica, el numeral 8 prevé que no existe posibilidad alguna de reducción de la garantía salvo cuando la deuda de base exigible tuviera una merma nominal. Esta solución es evidente, toda vez que las características señaladas de las medidas cautelares tornan imposible mantener la garantía en su totalidad cuando el reflejo de deuda que subyace disminuye.

El artículo 53 que cuenta con 4 numerales contempla la *garantía en caso de prestación indebida*. En ese sentido, el 53.1 prevé la compensación por las

pérdidas en la disposición de garantías (total o parcial) en tanto prospere la cuestión de fondo en su favor. Sin perjuicio de lo expuesto y conforme el 53.2 no existirá compensación en tanto se pueda acreditar que *no había errores atribuibles a los servicios en la liquidación del impuesto*. Tanto el artículo 52.3 como el 52.4 establecen -adjetivamente- el límite máximo indemnizatorio como así también la fecha en se hará efectivo dicho pago³⁹⁹

Por último, corresponde advertir que los artículos 50.3 –que refiere a la efectividad de prenda o hipoteca que dependen del registro-; 52.1 -que se relaciona con la garantía de cobro de la prestación tributaria- y el 52.6 no son desarrollados en esta instancia por no tener una incidencia directa con el tema sometido a análisis

VIII.1.3.- La experiencia en Italia.

En otro orden de cosas y a diferencia de los países relevados y los sistemas explicados con antelación, el elemento diferenciador radica en lo complejo del esquema italiano. Me refiero al intrincado entramado de normas que rigen la materia, las que en general se revelan farragosas y asistémicas.

Prueba de lo dicho es que no existe un Código Tributario propiamente dicho, ni una norma marco u ómnibus que contemple la materia de manera general, sino que las diferentes leyes tributarias –tanto para tributos *a ruolo* como para aquellos que no lo son- permiten transitar el complejo mundo tributario italiano.

En general el entramado normativo viene dado por conducto de decretos o *decretos legge* que deben ser rastreados exhaustivamente para lograr un análisis íntegro del tema.

³⁹⁹ Ley N° 32 - B / 2002 , de 30 de diciembre.

En cuanto a los diferentes *tipos* de tributos involucrados y la particular forma que tiene el fisco italiano de servir a la fórmula de autodeterminación tributaria sobre la que descansa su sistema, cabe separar aquellos tributos que toman como base la *valutazione immobiliare* de aquellos que se nutren de otras bases.

En el primero de los supuestos, la determinación del tributo –en tanto depende efectivamente del catastro- suele tener mínimas variaciones por su naturaleza propia, sin embargo en los impuestos patrimoniales, la declaración se efectúa –en principio y mientras no muten las normas de derecho- una sola vez, sujeta obviamente a que se mantengan incólumes las circunstancias que llevan a dicha liquidación, y en tanto eso ocurra las subsecuentes declaraciones se ajustan a una realidad conocida por la administración.

Si bien entonces desde lo formal –como dije- el sistema es *autodeclarativo*, la administración -sobre la base de elementos con los que cuenta previamente y para facilitar la administración y liquidación- remite automáticamente -en tiempo y forma- una declaración tributaria *pro forma*.

Ahora bien, en caso de concordato éste se presenta y en caso de alteración de los elementos tenidos en mira para emitir esa *pro forma*, el contribuyente se aparta fundadamente, incorporando o detrayendo los elementos que no fueran ajustados a la realidad.

Por otro lado, avanzando sobre las particularidades del esquema general, también existen diferentes tratamientos relativos a la deuda determinada, por ejemplo en tanto tenga implicancia o no en la esfera penal.

Paralelamente a lo explicitado, coexiste también en la República Italiana el sistema de *accertamento con adesione*, generado esencialmente en el marco de un contradictorio con la administración fiscal. El mismo se desarrolla en la etapa

administrativa de la gestión⁴⁰⁰ de la mora temprana, y puede –eventualmente– derivar en las cautelares que integran este trabajo, mas por razones diversas.

En lo que hace al anclaje normativo de las herramientas con las que cuenta la administración, el menú de cautelares a disposición del fisco italiano se resume en la *ipoteca* y el *secuestro*, encontrando puntualmente su amarre normativo en el d.lgs. 472/997 Art. N° 22⁴⁰¹ y, más recientemente, Art. N° 29, dec. 78/2010⁴⁰². Si

⁴⁰⁰ Cf. legge N° 111 de julio de 2015, aviso e intimación de pago contenido en dec 78/10 at. 29.

⁴⁰¹ *Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662" pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 5 dell'8 gennaio 1998 - Supplemento Ordinario n. 4. "Ipoteca e sequestro conservativo. 1. In base all'atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione o al processo verbale di constatazione e dopo la loro notifica, l'ufficio o l'ente, quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, puo' chiedere, con istanza motivata, al presidente della commissione tributaria provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda. 2. Le istanze di cui al comma 1 devono essere notificate, anche tramite il servizio postale, alle parti interessate, le quali possono, entro venti giorni dalla notifica, depositare memorie e documenti difensivi 3. Il presidente, decorso il termine di cui al comma 2, fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima. La commissione decide con sentenza 4. In caso di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo, il presidente, ricevuta l'istanza, provvede con decreto motivato. Contro il decreto e' ammesso reclamo al collegio entro trenta giorni. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con sentenza 5. Nei casi in cui non sussiste giurisdizione delle*

commissioni tributarie, le istanze di cui al comma 1 devono essere presentate al tribunale territorialmente competente in ragione della sede dell'ufficio richiedente, che provvede secondo le disposizioni del libro IV, titolo I, capo III, sezione I, del codice di procedura civile, in quanto applicabili 6. Le parti interessate possono prestare, in corso di giudizio, idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa. In tal caso l'organo dinanzi al quale e' in corso il procedimento puo' non adottare ovvero adottare solo parzialmente il provvedimento richiesto 7. I provvedimenti cautelari perdono efficacia se, nel termine di centoventi giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto di contestazione o di irrogazione. In tal caso, il presidente della commissione tributaria provinciale ovvero il presidente del tribunale dispongono, su istanza di parte e sentito l'ufficio o l'ente richiedente, la cancellazione dell'ipoteca. I provvedimenti perdono altresì efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda. La sentenza costituisce titolo per la cancellazione dell'ipoteca. In caso di accoglimento parziale, su istanza di parte, il giudice che ha pronunciato la sentenza riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione o del sequestro; se la sentenza e' pronunciata dalla Corte di cassazione, provvede il giudice la cui sentenza e' stata impugnata con ricorso per cassazione.”

⁴⁰² Art. 29, Concentrazione della riscossione nell'accertamento. “1. Las actividades de recolección relacionadas con los actos enumerados en la siguiente letra a) emitidos a partir del 1 octubre de 2011 y relativos a los períodos impositivos en curso al 31 de diciembre de 2007 y posteriores , se han mejorado a través de las siguientes modalidades : (Sangría modificado por el art. 7, párrafo 2 , Lett . N) , n . 1) , D.L. 13 de mayo de 2011 , n . 70 , convertido, con modificaciones por la Ley 12 julio de 2011, n . 106 y , posteriormente , por el art. 23 , párrafo 30 , D. L. 6 julio 2011, n . 98 , convertido, con modificaciones por la Ley 15 julio de 2011, n . 111)

a) la notificación de evaluación emitido por la Agencia Tributaria a los efectos del impuesto sobre la renta, el impuesto regional sobre las actividades productivas y del impuesto sobre el valor añadido y la decisión relacionada con imponer sanciones, debe contener también el mandato de cumplir, dentro del plazo de presentación de la apelación, la obligación de pagar las cantidades indicadas en la misma, o, en el caso de un comienzo oportuno de la acción y sobre una base temporal de los importes establecidos en el artículo 15 del decreto del Presidente de la República 29 de de septiembre de 1973 n. 602. El aviso para cumplir con el pago también contenido en los siguientes documentos a notificar a los contribuyentes, por correo certificado con acuse de recibo, en todos los casos en que se actualizan los montos de acuerdo con las liquidaciones a los efectos de los impuestos sobre las ingresos, el impuesto regional sobre las actividades productivas y del impuesto sobre el valor añadido y las medidas relativas a la imposición de las sanciones previstas en el artículo 8, párrafo 3 bis del decreto legislativo 19 de de junio de de 1997 n. 218, artículo 48, párrafo 3 bis y el artículo 68 del Decreto Legislativo el 31 de diciembre de 1992, n. 546, y el artículo 19 del Decreto Legislativo 18 de diciembre de 1997, n. 472, así como en el caso de la finalidad del acto reclamado hallazgo. En estos últimos casos el pago de las cantidades adeudadas se hará dentro de los sesenta días siguientes a la recepción de la carta certificada; la sanción administrativa prevista por el Artículo 13 del Decreto Legislativo 18 de diciembre de 1997, n. 471, no se aplica en los casos de fracaso, mala o retraso en el pago de las sumas debidas en virtud de los términos de los períodos anteriores, sobre la base de los actos mencionados en el mismo;

Párrafo modificado por la ley de conversión 30 de julio del 2010, n. 122, art. 7, párrafo 2, letra. n), nn. 2.1), 2.2) y 2.3), D. L. 13 de mayo de 2011, n. 70, convertido, con modificaciones por la Ley 12 julio de 2011, n. 106 y, posteriormente, por el art. 8, párrafo 12 bis, D. L. 2 de marzo 2012, n. 16, convertidos con enmiendas por la Ley 26 de abril 2012, n. 44)

b) los actos mencionados en el párrafo a) ejecutivo convertido dentro de los sesenta días siguientes a la notificación, con indicación de forma expresa la

advertencia de que, después de treinta días a partir de la fecha límite de pago, la recaudación de los importes reclamados, a pesar de las disposiciones en materia de registro un papel se confía a la carga de los agentes de recaudación de impuestos también obligó a la finalidad, con las modalidades determinadas por orden del director de los ingresos, en consulta con el Contador general del Estado. La ejecución se suspendió por un período de ciento ochenta días a partir de la dependencia a cargo agentes de recaudación de impuestos de los actos mencionados en el párrafo a); esta suspensión no se aplica con referencia a las acciones provisionales y medidas cautelares, así como cualquier otra acción proporcionada por las reglas ordinarias de protección de los acreedores. La agencia de recaudación de impuestos, con una simple carta certificada enviada a la dirección desde la cual el acto mencionado en el punto a) se ha notificado, informar al deudor que se había hecho cargo de los importes correspondientes a la colección;

(Párrafo modificado por la ley de conversión 30 de julio del 2010, n. 122, art. 7, párrafo 2, Lett. N), n. 3), D.L. 13 de mayo de 2011, n. 70, convertido, con modificaciones por la Ley 12 julio de 2011, n. 106 y, posteriormente, por el art. 8, párrafo 12, letra. a) n. 1), D.L. 2 de marzo 2012, n. 16, convertidos con enmiendas por la Ley 26 de abril 2012, n. 44)

c) en presencia de peligro establecido que se puede confiar a los resultados positivos de la colección, dentro de los sesenta días siguientes a la notificación de los actos mencionados en el párrafo a), el cobro de las cantidades establecidas en el mismo, en su monto total incluyendo intereses y multas, en la carga de los agentes de recolección por delante de los plazos especificados en los apartados a) y b). En el caso mencionado en este punto, y donde los agentes de la colección, a continuación, en la custodia de los actos mencionados en el párrafo a) que tienen conocimiento de ninguna evidencia que demuestre un riesgo fundado de perjuicio de la colección, no la obra suspensión mencionada en el punto b) y la agencia de recaudación de impuestos no envía la información mencionada en el punto b);

(Carta modificado por el art. 7, párrafo 2, Lett. N), n. 3-bis), D. L. 13 de mayo de 2011, n. 70, convertido, con modificaciones por la Ley 12 julio de 2011, n. 106 y, posteriormente, por el art. 8, párrafo 12, letra. a) n. 2), D.L. 2 de marzo 2012, n. 16, convertidos con enmiendas por la Ley 26 de abril 2012, n. 44)

d) a la dependencia y, más tarde, en la presencia de nuevos elementos, la oficina correspondiente de la Agencia Tributaria ofrece, incluso a petición del personal de la recolección, toda la información pertinente con el fin de aumentar la eficiencia de la recaudación , también adquirida durante la investigación;

e) la agencia de recaudación de impuestos, sobre la base de la orden de ejecución se refiere la letra a) y sin notificación previa a la solicitud de pago, llevar a cabo la expropiación forzosa con los poderes, facultades y del modo prescrito por las disposiciones que regulan la recopilación de la mitad de papel. A los efectos del extracto de expropiación forzosa de la realización del acto mencionado en el punto a), tal como se comunicó al personal de la colección con las disposiciones decididas a la medida contemplada en la letra b), se lleva a cabo, en efecto, , de la ejecución de dicho acto en todos los casos en los que la agencia de recaudación de impuestos para certificar su origen. Un año después de la notificación de los actos mencionados en el párrafo a), la expropiación forzosa está precedida por un servicio de notificación previsto en el artículo 50 del Decreto Presidencial de 29 de septiembre de 1973, n. 602. La expropiación forzosa, en cualquier caso, se inicia, bajo pena de caducidad, el 31 de diciembre del tercer año siguiente al año en el que la evaluación se convierte en definitivo;

Carta modificado por el art. 7, párrafo 2, letra. n), n. 4), D.L. 13 de mayo de 2011, n. 70, convertido, con modificaciones por la Ley 12 julio de 2011, n. 106 y, posteriormente, por el art. 8, párrafo 12, letra. a) n. 3), D.L. 2 de marzo 2012, n. 16, convertidos con enmiendas por la Ley 26 de abril 2012, n. 44)

f) a partir del primer día siguiente a la fecha límite para la presentación de la solicitud, las cantidades solicitadas en los actos mencionados en a) carta están los intereses de demora en la cantidad indicada en el artículo 30 del Decreto del Presidente de la República 29 de septiembre de 1973 n. 602, calculado a partir del día siguiente a la notificación de los actos; el agente tiene derecho al cobro de las

primas, enteramente a cargo del deudor, y el reembolso de los gastos relativos a los procedimientos de ejecución previstos en el artículo 17 del Decreto Legislativo 13 de abril de 1999, n. 112;

g) a los efectos del procedimiento de recuperación previsto en el presente párrafo, las referencias en las regulaciones sobre el papel y el orden de liquidación deben ser interpretados a los actos enumerados en el punto a) y las referencias a las sumas indicadas se deben interpretar con sumas confiadas los agentes de recolección de acuerdo con lo dispuesto en el presente apartado; el diferimiento de pago previsto en el artículo 19 del Decreto del Presidente de la República de septiembre de 29 de 1973, n. 602, sólo puede concederse después de que el agente de custodia de carga para la recogida y en el caso de recurso contra los actos mencionados en el punto a) se aplicará el artículo 39 del Decreto del Presidente de la República 29 de septiembre de 1973, n. 602;

h) en vista de la necesidad de simplificar y agilizar todos los procesos de aplicación de recogida , asegurando la recuperación de la eficiencia de esta fase de la actividad de la evasión , con una o más normas que se adopten en virtud del artículo 17, párrafo 2 de la ley de 23 de agosto de 1988 n . 400 disposiciones , sin perjuicio de las regulaciones , que se han introducido encaminadas a racionalizar , progresiva, de conformidad con las normas mencionadas en este párrafo , los procedimientos de cobro coactivo de las sumas adeudadas como consecuencia de la liquidación , tanto para el control y la verificación del impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el valor añadido a los efectos de otros tributos administrados por la Agencia tributaria y otros ingresos canjeable por papel .

2. El artículo 182 ter del Real Decreto de 16 de marzo de 1942, n . 267, se realizan los siguientes cambios :

a) el primer párrafo, después de las palabras: "con respecto al impuesto sobre el valor añadido 'se añade lo siguiente:" y el retenido y no pagados';

b) el segundo período del sexto párrafo se sustituye por el texto siguiente: "La propuesta de gravar la operación, junto con la documentación mencionada en el artículo 161, que será depositado en las oficinas mencionadas en el segundo párrafo, que transmiten la transmisión y liquidación en ella . La transacción

propuesta también debe ir acompañada de la declaración sustituto, hecha por el deudor o su representante legal, de conformidad con el artículo 47 del Decreto Presidencial de 28 de diciembre de 2000, n. 445, que los documentos a que se refiere el período precedente es fiel y plenamente la situación de la empresa, en particular con respecto a los activos de los activos. ";

c) después se añade el sexto párrafo de la siguiente manera: "La liquidación de impuestos celebrado en el marco de la reestructuración del artículo 182-bis de la ley es revocada si el deudor no lleva a cabo en su totalidad, dentro de los 90 días siguientes a la fecha de vencimiento, pagos a los organismos fiscales y las entidades gestoras de planes de pensiones y la asistencia obligatoria .. "

3. En el artículo 87 del Decreto del Presidente de la República de septiembre de 29 de 1973, n. 602, tras el apartado 2 se añade lo siguiente:

"2 bis. La agencia de recaudación de impuestos, que se comunica a la disposición propuesta, de conformidad con los artículos 125 o 126 del Real Decreto de 16 de marzo de 1942, n. 267, transmitirá sin demora a la Agencia, también apartarse de los procedimientos indicados en el artículo 36 del Decreto Legislativo 13 de abril de 1999, n. 112, y aprobar, en forma expresa o por no expresar la disidencia, sólo sobre la base de una autorización formal de la propia Agencia .. "

4. El artículo 11 del Decreto legislativo Nº 10 marzo de 2000, n. 74, se sustituye por el texto siguiente:

"Art. 11. Reste el pago fraudulento de impuestos

1. 'reprimido con prisión de seis meses a cuatro años cualquier persona, con el fin de evitar el pago de impuestos sobre la renta o valor de las sanciones administrativas relativas a dichos impuestos por importe total mayor de cincuenta mil del euro de impuestos o intereses o, extranjero ficticiamente añadido o llevar a cabo otros actos fraudulentos en su cuenta o propiedad de otro que pueden hacer que la totalidad o parte de recogida procedimiento de ejecución ineficaz. Si la cantidad de impuestos, multas e intereses es de más de doscientos mil euros la pena es de prisión de un año a seis años.

2. E 'reprimido con prisión de seis meses a cuatro años cualquier persona, con el fin de obtener para sí o para otros un pago parcial de impuestos y accesorios

relacionados, se indica en la documentación presentada con el propósito de elementos activos del procedimiento de liquidación de impuestos por un importe menos de los pasivos efectivos o falsas por un importe total de más del cincuenta mil euros. Si la cantidad en los períodos anteriores superiores a doscientos mil euros la pena es de prisión de un año a seis años .. "

5. En el artículo 27, apartado 7, primera frase, del Decreto-Ley de 29 de noviembre de 2008, n. 185, con modificaciones, por la Ley 28 enero de 2009, n. 2, las palabras: "En relación a los importes consignados en las listas de acuerdo a las medidas indicadas en el párrafo 6 del presente artículo, las medidas de precaución», se sustituye por el siguiente: "Las medidas de precaución, que, de acuerdo con el acta de liquidación, a medida por la que se evalúan los impuestos más altos, a la imposición de sanción la decisión o acto de protesta, que son ".

6. En caso de insolvencia, el administrador, dentro de los quince días siguientes a la aceptación de conformidad con el artículo 29 del Real Decreto de 16 de marzo de 1942, n. 267, notifica de conformidad con el artículo 9 del Decreto-Ley de 31 de enero de 2007, n. 7, convertidos con enmiendas por la Ley 2 abril de 2007, n. 40, los datos necesarios para los fines de la insinuación a los pasivos de los procedimientos de quiebra. Para la obligación de informar violaciones se han duplicado las sanciones aplicables.

7. En el artículo 319-bis del Código Penal, después de las palabras "a la que pertenece el funcionario público" se añade lo siguiente: «así como el pago o reembolso de impuestos." Con respecto a los estudios de derecho y de hecho efectuada por los efectos de la definición en el contexto de las instituciones previstas en el artículo 182 ter del Real Decreto de 16 de marzo de 1942, n. 267, por el Decreto Legislativo 19 de de junio de de 1997 n. 218, el artículo 48 del Decreto Legislativo el 31 de diciembre de 1992, n. 546, en su versión modificada, el artículo 8 del Decreto-Ley de 30 de septiembre de 2003, n. 269, convertido, con modificaciones por la Ley 24 noviembre de 2003, n. 326, en su versión modificada, los artículos 16 y 17 del Decreto Legislativo de 18 de diciembre de 1997, n. 472, en su versión modificada, así como para la definición de los procedimientos amigables para los contribuyentes identificados proporcionadas por las

bien en este escueto detalle debo señalar que tanto el secuestro como el *pignoramento* tienden a la ejecutabilidad de las deudas, y por tanto requieren –en principio- una característica líquida de la deuda que cautelan.

La forma en que se tornan operativas estas medidas cautelares descritas *ut supra* difiere, dependiendo en definitiva del proceso en que se encuentren insertas las deudas y, del grado menor o mayor de participación de la administración tributaria en su *accertamento*.

Por ello para comprender el esquema, es necesario tener presente que el Fisco Italiano conoce la actividad comercial de los contribuyentes, tanto por datos ciertos como por indicios concordantes y precisos, lo que le permite extender una premisa liquidatoria –*que denomina aviso de accertamento*- el que acuerda y genera un doble efecto:

1) Por un lado reduce el costo de liquidación tributaria sobre una base determinada y generalmente repetible período a período, respecto de la cual solo resta al contribuyente, coincidir con la información con que cuenta el fisco para tener por presentada su declaración jurada determinativa de los hechos imposables acaecidos y las obligaciones tributarias generadas y,

convenciones existentes contra la doble imposición sobre la renta y el Convenio 90/436 / CEE del Consejo, implementado por la Ley 22 marzo de 1993, n. 99, la responsabilidad mencionada en el artículo 1, apartado 1, de la Ley de 14 de enero de 1994, n. 20, en su versión modificada, se limita al caso de fraude.

(Subsección modificado por el «arte. 1, párrafo 6, L. 15 de diciembre de 2014, n. 186).

2) Por el otro, reduce el gasto que implica poner en movimiento una maquinaria estatal tendiente a corroborar dichas actividades en ejercicio de las inveteradas facultades de fiscalización y verificación.

Entonces, el mentado sistema contempla una etapa de conformidad de una liquidación que opera desde lo técnico como una autodeterminación tributaria.

Es importante reiterar en esta etapa que el anclaje es efectivamente una *norma di legge* y que contenido en ese *aviso de accertamento* se encuentra la obligación del contribuyente de integrar el 1/3 en caso de hacer uso de los remedios a su alcance. Ahora bien, la consecuencia de la vigencia del sistema descrito no es otra que la posibilidad de que el contribuyente no coincida: *a)* con los datos, o *b)* con la interpretación que hace el fisco sobre los datos objetivos con que cuenta – en rigor una *pretensa fiscale*-, instrumentándose al efecto un *ricorso* en su favor.

De ocurrir esta interposición recursiva, la administración se encuentra facultada a operar cautelarmente hasta el tercio (1/3) de la *pretensa fiscale*. Vale aclarar que – al igual que en la República Argentina- se excluye el monto de las sanciones en atención a su carácter.

Por lo expuesto es entonces coincidente el esquema normativo italiano con lo que oportunamente se sostuvo desde la doctrina nacional, en materia de imposibilitar la cautela de multas⁴⁰³, en tanto ellas no integran la misma categoría de los tributos subyacentes.

Ahora bien, el efecto que la norma asigna a este *ricorso* no es suspensivo respecto de esta medida, salvo que se solicite y consienta expresamente la

⁴⁰³ Améndola, Manuel Alejandro, “Aplicabilidad del certificado de deuda presunta respecto de multas no ejecutoriadas”, trabajo citado.

petición de ese efecto, lo que resulta coherente con el sistema tributario en su conjunto.

Esta solicitud de asignarle de forma extraordinaria el efecto suspensivo – cuyo ámbito probatorio es mas bien escueto y no apunta a la ordinarización del proceso sino a extremos probatorios basados en motivos generales que no requieren un análisis demasiado exhaustivo del planteo - puede sí, eventualmente, derivar en la concesión del efecto pretendido pero ello no implica que la norma no contemple como regla general la *no suspensividad* como efecto propio del recurso.

Va de suyo que, tanto la denegatoria de la pretensión suspensiva de la ejecución por interposición del recurso como la falta pago de ese tercio dan lugar a la posibilidad de inscribir la *ipoteca de immobili* para el efectivo recupero de la suma.

Tanto la porción por la que se permite la inscripción cautelar como la persistencia del proceso operan como fundamento de las mismas, *ergo* desaparecidas las cuestiones que las motivan –por depósito de 1/3 o por finalización del proceso- cesa la razón de cautela.

En este punto, cabe aclarar que la normativa italiana contempla morigeraciones a los asientos de inscripciones cautelares, por ejemplo cuando la *ipoteca de immobili* recae sobre la *prima casa* y en tanto ella no supere los €120.000 (valor que resulta dinámico).

Para cerrar el derrotero procesal descrito, y toda vez que la cuestión litigiosa en primera instancia administrativa tributaria (*Comissione tributaria*) puede ser resuelta a favor del fisco, debe contemplarse que de ocurrir esta situación puede pretender los 2/3 restantes, caso contrario obviamente será obligado a devolver el 1/3.

Por lo antedicho, las medidas que prevé la legislación en este tipo de procesos, apuntan entonces claramente a mantener incólume el patrimonio del deudor por el tiempo que demande el proceso, y no tienen como norte la ejecutividad, sino la cautela de una eventual suma condenatoria para garantizar el cobro por parte del erario público. En consecuencia, debo colegir que distan de otras cautelares que tienen como objeto la ejecutividad del crédito como el *pignoramento*, lo que me lleva a afirmar que en el sistema tributario procesal italiano los objetivos subyacentes, si bien férreos, son coincidentes con el tipo y estado de la deuda a la que remiten.

Del análisis entonces de lo explicitado, es claro que el sistema italiano se inclina por medidas ejecutivas cuando la deuda se encuentra líquida y exigible y propugna una *iscrizione di ipoteca di immobili* para mantener incólume el patrimonio, en tanto se prolongue el proceso que tiende a la discusión contencioso administrativa de la deuda.

Esta situación, ahora sí separada del esquema de la República Argentina se justifica en atención a que el contribuyente italiano ya en oportunidad de interponer el recurso debe indefectiblemente integrar 1/3 de la *pretensa fiscale*, lo que torna que la pretensión sometida a discusión no tenga un impacto negativo en cuanto a la faz financiera –más allá de la erogación en el caso de salir vencedor del mismo.

Desde un plano empírico es allí donde se separan los sistemas de ambos países, puesto que en el Argentino no existe este pago previo a la interposición del recurso por lo que la necesidad de cautela es mayor, mientras que en Italia la situación se invierte, lo que en definitiva permite transitar el universo cautelar de una manera más respetuosa de la actividad del contribuyente y sin tanta posibilidad de vulnerar el principio de neutralidad efectiva, máxime cuando se trata de deudas de carácter presunto como las que motivan esta investigación.

No debe dejarse de lado otra diferencia que aparece evidente, en el sistema Argentino la cautela preventiva puede basarse en cuestiones previas a la conformación efectiva de la pretensión fiscal (dado que el artículo prevé la posibilidad de expedición del certificado de deuda presunta en *cualquier momento*), mientras que el esquema cautelar en Italia remite específicamente a la existencia de una determinación de la administración.

VIII.1.4.- La experiencia en Latinoamérica.

No creo prudente cerrar el camino de confronte y verificación de la figura en el ámbito foráneo, sin adentrarme en el capítulo latinoamericano, para lo que me resulta sumamente relevante valirme de la profusa recopilación del Dr. Casas⁴⁰⁴.

El Profesor Emérito indica en su trabajo que la previsión de marras también se encontraba contemplada en Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT)⁴⁰⁵, más precisamente en el Título III, Sección N° 8. (Previsión con la que expresamente discrepa y discrepancia con la que humildemente concuerdo)⁴⁰⁶

⁴⁰⁴ Casás, José Osvaldo, "Principios Jurídicos de la Tributación", Director: Horacio A. García Belsunce, *Tratado de Tributación*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, página 383 y siguientes.

⁴⁰⁵ www.ciat.org

⁴⁰⁶ *"De más está decir que discrepamos con esta facultad exorbitante; primero, porque habilita directamente a la Administración a trabar el embargo o la inhibición general de bienes, sin la pertinente intervención judicial, y segundo, dado que cuando la medida, finalmente, se muestra impertinente, no contempla expresamente el resarcimiento al contribuyente o responsable"* en Casás, José Osvaldo, "Principios Jurídicos de la Tributación", Director: Horacio A. García

La conclusión citada se encuentra en la versión de 2015 en el artículo N° 151 del *Modelo* y amén de ser similar al normado por sus pares de la ley N° 11683, contempla que: “*Si el pago que viniese a corresponder se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará la medida cautelar*”.

Es decir que la medida como tal, genera indefectiblemente una erogación, pero ella no será soportada por el contribuyente en razón de que el pago de la obligación que *viniese a corresponder*, invalida la presunción de peligro de ausencia o potencialidad de enajenación de bienes.

Luego el *modelo* deja un blanco en materia de plazos para resolver que deberá llenarse eventualmente por consenso de las administraciones tributarias signatarias, y estipula –con razón– que se convertirá de *preventivo* a *ejecutorio* si persiste la falta de pago de la obligación cuando la deuda se torne exigible.

Las medidas que prevé el artículo N°131, no deben confundirse con las analizadas, puesto que aquellas cautelares se decretan “*para la conservación de la documentación exigida*”, *ergo* resultan tendientes a determinar la materia imponible y no ya a asegurar el cobro del crédito.

Tampoco deben confundirse las cautelares en estudio con las previsiones del Art. N° 136.3 o del N° 140, toda vez que ellas se encuentran amparadas o sostenidas por una deuda *líquida y exigible*.

Belsunce, *Tratado de Tributación*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, página 384.

En tal sentido, serían el equivalente a las cautelares que se decreten en los términos del artículo N° 92 de la ley N° 11683 y no las que surgen del artículo N° 111.

Por último, cabe detenernos en que el modelo del CIAT contempla la posibilidad de *garantizar las deudas tributarias ex lege*, por lo que obviamente debe establecer en su orden de prelación la ejecución de garantías –en sede administrativa-. Por tanto es coherente sostener que primero debería tomarse la vía de la ejecución de las garantías ofrecidas oportunamente y, eventualmente luego, el embargo de bienes. (Cf. Art. 139).

En el mismo camino se enrolaron oportunamente las VII Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios⁴⁰⁷ las que en el punto c) “sobre el proceso jurisdiccional”, consignaron como punto 17: “*La administración podrá ejecutar el crédito que resulte a su favor de las resoluciones firmes o definitivas, independientemente de la existencia de recursos o acciones jurisdiccionales. Pero, la ejecución de créditos deberá ser suspendida a pedido de parte, mientras se encuentre en trámite el proceso de conocimiento correspondiente, siempre que el crédito fiscal este suficientemente garantido*”.

Idéntica posición que la que se verifica en el Código Tributario para América Latina que contempla la suspensión, siendo causal determinante de aquella *que el*

⁴⁰⁷ Realizadas en Pamplona, España, en 1976, específicamente en el tema II referido a la “impugnación de las decisiones administrativas en materia tributaria en vía administrativa y jurisdiccional” citadas por Casás, José Osvaldo, “Principios Jurídicos de la Tributación”, Director: Horacio A. García Belsunce, *Tratado de Tributación*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, Página 385.

*ejecutado acredite que se encuentra en trámite la acción ordinaria contra la resolución que se pretende ejecutar.*⁴⁰⁸

Si bien claramente en este caso puntual el tema se refiere a una deuda de naturaleza disímil a la que analizo en esta tesis, no menos cierto que concuerdo en que *“no se justifica la prosecución del procedimiento ejecutivo que podría llevar a realizar bienes del deudor por una obligación cuya existencia jurídica es incierta, produciéndose perjuicios irreparables en el caso de que la acción ordinaria del contribuyente fuere acogida”* agregando que *“la suspensión del procedimiento a esta altura no pone en peligro el crédito de la administración ya que se encuentra suficientemente garantizada con el embargo trabado inicialmente”*.

Resulta relevante considerar que en la jurisprudencia foránea se postula la amplitud de variedad de medidas, hasta incluso la proposición de medidas cautelares novedosas para el contencioso administrativo como la técnica de “pago cautelar anticipado” de las deudas de la administración.⁴⁰⁹

⁴⁰⁸ Artículo N° 188 inciso 1° del Código Tributario para América Latina, citado por Casás, José Osvaldo, “Principios Jurídicos de la Tributación”, Director: Horacio A. García Belsunce, *Tratado de Tributación*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, página 385.

⁴⁰⁹ *Las medidas cautelares en la jurisdicción contencioso administrativa*, “Actualidad Jurídica Aranzadi” N° 370. Citas en las causas “Atlanta”, 9/11/95 y “Connolly”, 12.12.95 y García de Enterría, *Democracia, jueces y control de la administración*, donde recoge los contenidos, comenta sobre el auto del presidente del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en la causa del 29/1/97, “Antonissen” citado por Navarrine, Susana Camila, “Medidas Cautelares y Amparo tributario”, Director: Horacio A. García Belsunce, *Tratado de Tributación*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, página 406 y sgts.

La totalidad de las legislaciones –que sostengo se encontraban ya mas avanzadas en el momento en que se realizaron que lo que estamos nosotros en este momento en materia de procedimiento tributario e incluso procesal- contemplaban, siquiera de manera larvaria, una solución de garantía por el plazo que durare la interrupción o pendencia recursiva, a los fines de a) no tornar ilusoria una eventual sentencia y b) garantizar los derechos del los administrados irrogándoles el menor mal posible a su esfera personal.

CONCLUSIONES DEL CAPITULO VIII

En primer lugar, la elección de los países de confronte claramente resulta productiva, máxime considerando que no solo se evalúa la herramienta en el contexto sistémico en el que se introduce en el Derecho Tributario Argentino, sino que también permite advertir que la misma figura puede ser reproducida en un sistema enteramente diferente al nuestro.

La primera aproximación conclusiva parcial refiere a que la herramienta subsiste, tanto en eficacia adjetiva como en anclaje sustantivo, el embate de sistemas jurídicos puramente judiciales con expresa división de poderes, sistemas mixtos y sistemas de *autotutela ejecutiva de la administración* previo a la apertura de la instancia judicial.

Luego, se puede advertir con claridad que todos los sistemas analizados son coincidentes, sea de forma expresa como de forma tácita, en que la adopción de la herramienta puede generar un perjuicio al administrado. En razón de ello contemplan paliativos adjetivos para morigerar su impacto e indican a los

operadores legislativos y de las administraciones, que debe tenderse a la objetividad de argumentos para no tornar la herramienta en un vehículo de coacción del organismo tributario.

Si bien se evidencian particularidades propias extremadamente disímiles en los países escogidos, pueden verse trazos de respeto de garantías individuales sin perder de vista las necesidades generales de protección del crédito fiscal.

Idéntica situación se corrobora en la perspectiva latinoamericana, cuya particularidad atiende también, a la idea de federalismo y de republica.

Es interesante el abordaje de contextos tan diferentes al nuestro, para estudiar desde el plano científico no solo las soluciones empíricas que han adoptado países con cultura tributaria mucho más arraigada que la nuestra, sino también vernos reflejado institucionalmente, con los objetivos –macro y micro- que brindan a la herramienta su anclaje constitucional.

Por último, en lo que refiere a este capítulo, esta versatilidad del tema en trato permite incorporar soluciones que no cuadran con la concepción tributaria que aplicamos (Vg. Disponibilidad de la obligación tributaria) pero cuyas soluciones intermedias bien pueden resultar satisfactorias para mitigar los efectos no deseados que producen indefectiblemente la adopción de estas medidas.

Dicho de otra forma, puede –sin cambiarse el sistema sustantivo de base- incorporarse soluciones que mitiguen los efectos que se advierten de la adopción empírica de las medidas en análisis, sin por ello dejar de lado ni las razones que motivan la adopción de estas cautelares, ni quitar el efecto protectorio que declama su objeto.

LA RESPONSABILIDAD DEL ESTADO

CAPITULO IX

IX.1.- Marco sistemático de abordaje.

En primer lugar, si bien retórico, no puedo comenzar a recorrer el camino propuesto sin establecer las bases sobre las que derrama también esta investigación, relativas a la *responsabilidad misma del estado* y -en este caso particular que resulta incumbencia de esta tesis- la adecuación del marco de exploración al contexto en que se plantea.

Resulta claro que en materia de *responsabilidad del estado* no son pocos los momentos por los que transitó la República Argentina, y -a fuerza de ser honesto- el derecho comparado en su conjunto, todos ellos con consecuencias disímiles desde el plano empírico.

Repararé en este capítulo el punto de partida que evoca la *irresponsabilidad del Estado* como también su consecuente *inmunidad jurisdiccional*, como el germen reparativo liminar que surge del derecho privado –con base en el principio *neminem laedere* - y que se amplía al ámbito del derecho público, dando inicio a un paradigma de responsabilidad del estado, incipientemente en el ámbito extracontractual por actos ilegítimos, para dar luego paso a la *responsabilidad del estado por su obrar lícito*.

Tanta importancia tiene el tema, que la autorizada pluma de Mareinhoff⁴¹⁰ enuncia que la “*responsabilidad del Estado por sus actos “lícitos” constituye, en este orden de ideas, la más reciente conquista del “Estado de Derecho”, para culminar asegurando que un sistema de derecho administrativo no es completo sino cuando el ciudadano tiene el medio de obtener una reparación por los perjuicios que le ocasione el Estado.*”

Más allá de la enunciación de los diversos ribetes que puede generar la distinción entre las distintas *funciones* del estado, abordaré previamente y mediante un análisis integral –en el tiempo- los distintos paradigmas seguidos por la doctrina y la jurisprudencia de forma estéril, para volcarlos luego a la tesis propiamente dicha y verificar si se adecuan o no al caso en trato.

IX.1.1.- El marco en relación a las *funciones*.

Como se esbozó con antelación, las diferentes *funciones*, cuanto sus consecuentes en materia de *responsabilidad del estado* fueron abordados de forma acabada por la doctrina nacional y extranjera, no resultando entonces este un tema inexplorado. Como muestra de lo antedicho, un interesante análisis de derecho comparado (Francés, Alemán y Español) lo he encontrado en el trabajo del Dr. Aberastury⁴¹¹ que merece la pena ser repasado para entender el anclaje dogmático de la función legislativa en particular, pero cuyos sólidos argumentos derraman en las demás funciones. (me refiero a la administrativa, a la judicial y a la normativa)

De igual forma, le trabajo de Hitters⁴¹² referido a la *responsabilidad del estado que emerge del error judicial* debe ser considerado, máxime en cuanto sostiene que “*no existe en nuestra Carta Magna, norma específica alguna que atribuya la responsabilidad reparatoria del Estado. Ello hace que sean inmediatamente aplicables todas las disposiciones relativas a la igualdad (Art. 16), al principio de legalidad (Art. 19) y a la teoría de la demandabilidad del Estado (Art. 116, hace alusión al ente estatal en su calidad de parte sin especificar será como actora o demandada)*” y citando a Guido S. Tawil –en cita que comparto- propone que “*Este postulado de legalidad, junto con el de la responsabilidad patrimonial de los entes*

⁴¹⁰ Marienhoff, Miguel S., “Responsabilidad del estado por sus actos lícitos”, publicado en el repositorio online de la Universidad de Mendoza, www.um.edu.ar/ojs-new/index.php/ldearium/article/download/668/651

⁴¹¹ Aberastury, Pedro, “Responsabilidad del Estado por Actividad Normativa”, publicado en el repositorio Online http://orgeira.com.ar/web/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=240

⁴¹² Hitters, Juan Manuel , “Responsabilidad del Estado por error judicial” Publicado en el repositorio digital http://www.dialogosporlajusticia.com/index.php?option=com_phocadownload&view=category&download=570:Responsabilidad del Estado por error judicial&id=91:informacion participacion ciudadana y otros.

*públicos constituyen los dos grandes pilares del derecho administrativo, cuyo equilibrio depende del correcto juego de las prerrogativas del poder*⁴¹³,

A continuación y de acuerdo al esquema metodológico diagramado, pretendo adentrarme en el primer desafío, que no es otro que la descripción –vía doctrina y vía casuística- del desarrollo de la *responsabilidad del estado* en el tiempo.

IX.2.- El desarrollo en la doctrina.

La semblanza de ambos extremos –doctrina y jurisprudencia- surge claro del enjundioso trabajo del Dr. Casás en su rol de relator nacional por la República Argentina para las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario⁴¹⁴.

Este relato obra de *guía de lectura* del derrotero acaecido, resultando imprescindible su asimilación, desprendiéndose de allí con claridad meridiana que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha avanzado *muy pausadamente para –en definitiva- revisar el dogma general de la irresponsabilidad patrimonial del estado*, dogma del que en definitiva el tribunal partió.

Específicamente en el punto N° 2 son descriptas las etapas en la jurisprudencia de la CSJN respecto del tema en trato, partiendo “*desde la afirmación del dogma de la irresponsabilidad del Estado y su inmunidad jurisdiccional hasta el reconocimiento de la obligación de reparar los daños, tanto en su actuación en el campo del derecho privado —civil o mercantil—, como en el ámbito del ejercicio de la función administrativa o en ocasión de ella, con o sin culpa de los funcionarios o agentes estatales involucrados, por aplicación de las regulaciones propias del derecho público y, en este último caso, dando pié tanto a la responsabilidad pública extracontractual por hechos o actos administrativos ilegítimos, como a la derivada de su actuación legítima. Asimismo, se ha ido abriendo paso el reconocimiento de la responsabilidad del Estado incluso por las omisiones en que incurra éste desatendiendo sus obligaciones de obrar instituidas por el plexo constitucional o en normas legales.*”

⁴¹³ Tawil, Guido Santiago. *La Responsabilidad de Estado y de los Magistrados y Funcionarios Judiciales por el mal Funcionamiento de la Administración de Justicia*. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1989. Pág. 17, citando.- a García de Enterría y Fernandez.

⁴¹⁴ Casás, José Osvaldo, Tema II – *La responsabilidad del estado por actos de contenido tributario* (Relato Nacional por la República Argentina), XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias (Colombia), Febrero de 2010.

IX.2.1.- Primera Etapa.

La primera etapa graficada o *etapa de irresponsabilidad del estado* tiene su base en el “concepto de soberanía, desarrollado a fin de la Edad Media —por el que se asigna al Estado un poder absoluto en lo interno respecto a sus súbditos, como una independencia también plena en el concierto internacional frente a los restantes países” del que deriva el concepto de infalibilidad del monarca plasmado en la frase *the king can do no wrong*. Nos ilustra respecto de un elemento coyuntural aparentemente exógeno pero claramente conexo, como lo fue la revolución francesa en 1789 y la proclama de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano y el pensamiento de Rousseau en el Contrato Social.

Este dogma que se enuncia a nivel global en base a los antecedentes reseñados tiene un correlato directo en el plano vernáculo, ya que durante siete décadas la tesis de la irresponsabilidad del estado fue aplicada en la República Argentina.

Para la instrumentación empírica de esta doctrina, se dividían las aguas entre una noción de *Estado-poder público (actos iure imperii)* o como *Estado-persona jurídica (actos iure gestionis)*. —en el primero de ellos el estado resultaba irresponsable de los actos de los administrados, mientras que en el segundo solo acotada la esfera de responsabilidad a la faz contractual, excluyéndose la extracontractual. En ese marco la responsabilidad por delitos o cuasidelitos recaía en los funcionarios, toda vez que *la infalibilidad del estado no se transmitía a sus agentes*.

Es así que el señalado dogma se completaba con *el principio de inmunidad jurisdiccional del Estado*, ello por cuanto, como lo señala el profesor Bartolomé Fiorini⁴¹⁵, el principio de la demandabilidad implica el de la responsabilidad, y, a la inversa, el de inmunidad el de la irresponsabilidad.

Esta etapa descripta se cierra en el año 1934 con la sanción de la ley N° 11634⁴¹⁶ en tanto disponía que “*Los tribunales federales y los jueces letrados de los territorios nacionales conocerán de las acciones civiles que se deduzcan contra la Nación, sea en su carácter de persona jurídica o de persona de derecho público, sin necesidad de autorización previa legislativa; pero no podrán darles curso sin que se acredite haber producido la reclamación del derecho controvertido ante el Poder Ejecutivo y su denegación por parte de éste.*”

⁴¹⁵ Fiorini, Bartolomé, *Manual de Derecho Administrativo*, tomo II, libro octavo, capítulo I: “La responsabilidad estatal”, p. 1095 y ss., en particular p. 1098, Buenos Aires, La Ley, 1968, citado por Casás, José Osvaldo, Tema II – *La responsabilidad del estado por actos de contenido tributario* (Relato Nacional por la República Argentina), XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias (Colombia), Febrero de 2010.

⁴¹⁶ Publicada en el Boletín Oficial del 28 de Septiembre de 1932

IX.2.2.- Segunda Etapa.

Luego la etapa de supletoriedad del Código Civil resulta relevante dado que hasta este momento de inflexión, la responsabilidad del estado se veía en tanto se consideraba a éste una simple persona jurídica, quedando entonces al margen la responsabilidad extracontractual.

Esta tesis registró un cambio radical con la doctrina que introdujo el precedente “*Sociedad Anónima Tomás Devoto*”⁴¹⁷, en donde se consagra la responsabilidad extracontractual del estado con base en los artículos 1109 y 1113 del CC.

IX.2.3.- Tercera Etapa.

Le sigue la etapa que parte de la aplicación no ya supletoria de las normas del Código Civil sino subsidiaria o directa del plexo normativo, como así también aquella que subraya la responsabilidad exclusiva de los funcionarios públicos y la consecuente adecuación de la teoría de la *falta de servicio* recogida de la *elaboración jurisprudencial francesa* desplegada por el *Consejo de Estado*.

Es allí donde se consagró la responsabilidad del Estado por las *faltas objetivas en la prestación de los servicios públicos*, distinguiéndose, claramente, de la *faute de service* (de acuerdo al relato de Casás), ...”*deslindándose entonces la responsabilidad de la Administración, de la del funcionario, sin perjuicio de la posibilidad de acumular ambas responsabilidades*”.

Para cerrar esta etapa no debe soslayarse el precedente “*Jorge Fernando Vadell v. Provincia de Buenos Aires*”⁴¹⁸ donde se desprende el comentario certero relativo a que: “*Es importante remarcar que los integrantes de la Corte Suprema de Justicia, en la apuntada sentencia, dejaron de lado en sus fundamentos la remisión que desde antiguo se venía efectuando, exclusiva o concurrentemente, al Art. 1113 del Código Civil, señalando expresamente no compartir dicha doctrina, al hacerse eco de la teoría del órgano en cuya virtud las consecuencias del obrar de los agentes públicos responsabilizan al Estado de modo directo, importando ello un abandono de las posturas contractualistas que se valen del mandato o de la representación para explicar la actuación de las personas jurídicas.*”

IX.2.4.- Cuarta Etapa.

La cuarta etapa prevé la *responsabilidad extracontractual del Estado* por actividad lícita o legítima sobre la base de que: “también el Estado, en ejercicio de su *actividad extracontractual lícita y legítima* —esto es sin culpa, dolo, o actuación

⁴¹⁷ CSJN, Fallos T. 169 P. 111

⁴¹⁸ CSJN, Fallos T. 306 P. 2030

irregular y antijurídica—, enderezada a generar un *beneficio para la comunidad* puede originar *daños particularizados* que susciten la obligación de compensar o indemnizar, todo ello sobre la base de singulares *principios informadores del derecho público*”, separándose de esa forma del concepto del ejercicio abusivo del derecho contenido en el CC.

Una vez más, el relato recoge lo más selecto de la doctrina y jurisprudencia nacional al citar como punto cardinal el precedente “*Laplacette*” y a los fallos “*Juncalan*”⁴¹⁹ e “*Iván Robledo Prada v. Provincia de Buenos Aires*”⁴²⁰

IX.3.- Los requisitos establecidos de forma pretoriana.

Otro precedente recurrente en la cita de este período es “*Motor Once*”⁴²¹ donde se establece con toda claridad que es correcto aseverar que existe *responsabilidad del Estado por acto lícito, con la consiguiente obligación de reparar*.

Ahora bien, esta responsabilidad no es absoluta y por consiguiente no se encuentra huérfana de requisitos para que proceda como resultan ser “la existencia de un *daño cierto* y la *relación de causalidad* entre el accionar del Estado y el perjuicio y la *posibilidad de imputar jurídicamente esos daños a la demandada*”, de acuerdo a las previsiones contempladas en el precedente “*Columbia*”⁴²²

IX.4.- Las Sub-etapas que completan el panorama temporal global.

A *posteriori* de las etapas señaladas se desprenden a su vez *sub-etapas*, las que serán abordadas a continuación.

En ese sentido, se recorre la etapa de la *responsabilidad del estado por omisión del deber jurídico de obrar*, por la acción legislativa (o la función normativa), la derivada de leyes inconstitucionales, los reglamentos de igual tenor, la responsabilidad por la actuación judicial (función judicial – donde puntualmente deben diferenciarse los errores *in procedendo* de los errores *in judicando*) y la responsabilidad de los agentes públicos.

⁴¹⁹ CSJN, Fallos T. 312 P. 2266

⁴²⁰ CSJN, Fallos T. 316 P. 1465

⁴²¹ CSJN, Fallos T. 310 P. 943

⁴²² CSJN, Fallos T. 315 P. 1026

Como nota de color pero no por ello menos relevante, resulta necesario remarcar –a mi criterio- el certero comentario relativo a la ostensible diferencia de tratamiento de los intereses en cabeza del administrado de aquellos que se conceden en materia de repetición. El punto es expresamente tratado en el apartado 3.3 titulado “*Asimetría en los intereses de los créditos tributarios del Fisco y de los contribuyentes*”, cuyo análisis y conclusión comparto.

Allí se sostiene que la diferencia marcada entre ambos extremos de la misma ecuación vulnera el principio de igualdad de las partes en la relación jurídico tributaria, argumento que comparto y que clama por una pronta solución, dado que denota la asimetría imperante entre ambos componentes de la misma ecuación.

IX.5.- Otras miradas de la doctrina.

Otras voces reconocidas de la doctrina abordan el mismo tema y recorren idéntico camino profusamente descrito en el relato citado, repasaré a continuación las coincidencias entre los autores en el abordaje de un tema profusamente estudiado.

Así lo encarna el profesor Isaac Damsky⁴²³, con notas descriptivas que completan la escena de forma global –si bien es deber aclarar que la misma se ofreció con antelación a la sanción de la ley (actualmente vigente) de *responsabilidad del estado*-.

Allí recurre Damsky a conceptos interesantes como la “*imposibilidad de recurrir al derecho civil en búsqueda de normas analógicas para solucionar los vacíos por inexistencia normativa del derecho público argentino.*”, como también se debate entre una eventual indemnización de carácter integral –amparado por el principio rector de la responsabilidad civil (*Alterum Non Laedere*) respecto de una indemnización acotada o reducida similar al método expropiatorio en el que no tiene lugar el reconocimiento del **lucro cesante**.

Ese planteo se encuentra aún vigente en la doctrina –sin perjuicio que la normativa actual es tajante respecto de la negativa a reconocerlo⁴²⁴- máxime

⁴²³ Damsky, Isaac en su clase dictada el 16/02/2009 en el *Institut d'Études de Droit public: de la Université Paris –XI*, titulada “Responsabilidad del Estado por actuación lícita.”, por invitación de los profesores Jérôme Fromageau, Decano de la *Université Paris*, y Francois Julien-Laferriere, Profesor Emérito de Derecho Administrativo y la Profesora Camilla Broyelle Directora del Instituto de Investigaciones en Derecho Público, publicada en el repositorio digital <http://iedp.u-psud.fr/docannexe/file/273/responsabilitesansfaute.pdf>

⁴²⁴ Ley N° 26944, Sancionada el 2 de Julio de 2014 y Promulgada de Hecho el 7 de Agosto de 2014, -cabe recordar que el artículo N°9 establece una cláusula transitoria cuarta que estipula “*Cuarta. “La responsabilidad del Estado nacional y*

considerando que las ambigüedades o indefiniciones que sostiene Damsky siguen latentes, me refiero a: 1) *definir cuáles son los supuestos configurativos de esta especial categoría de responsabilidad estatal. Esto es, respondernos a la pregunta por cuáles intervenciones estatales individuales o generales lícitas, pueden ser fuente generadora de perjuicios y especificar cuándo, en que situaciones, hay perjuicio indemnizable.*, 2) *el de la determinación de cuáles son los daños que propiamente generan los actos estatales de aquella naturaleza y por ultimo 3) si el fundamento de legitimidad de la obligación estatal de indemnizar posee o no naturaleza expropiatoria y si, consecuentemente, puede o no aplicarse el régimen de la ley de expropiaciones.*

La que me resultó realmente motivador en la lectura de la transcripción de la exposición del Profesor Damsky es que concluye haciéndose la misma pregunta que motivó la generación de este apartado, y que no es otro que preguntarme si ¿sería justa una indemnización pautada de índole parcial que no contemple el principio de reparación integral?, y de resultar afirmativa la respuesta al interrogante planteado, si sería una *indemnización tasada* la respuesta que más se ajusta a derecho.

Recuerda en ese mismo contexto que la figura de la expropiación constituye –en términos constitucionales- *una ultima ratio interventora por parte del estado*. En ese sentido esta *ratio* solo se justifica si se pone un pié en la cláusula constitucional de protección de la propiedad privada⁴²⁵ y el otro en la cláusula del

de sus funcionarios por los hechos y omisiones cometidos en el ejercicio de sus funciones será objeto de una ley especial.” (Corresponde a los artículos 1764, 1765 y 1766 del Código Civil y Comercial de la Nación).” En ese contexto el artículo N° 5 de la L.R.E impone: “ARTICULO 5° — La responsabilidad del Estado por actividad legítima es de carácter excepcional. En ningún caso procede la reparación del lucro cesante.

La indemnización de la responsabilidad del Estado por actividad legítima comprende el valor objetivo del bien y los daños que sean consecuencia directa e inmediata de la actividad desplegada por la autoridad pública, sin que se tomen en cuenta circunstancias de carácter personal, valores afectivos ni ganancias hipotéticas.

Los daños causados por la actividad judicial legítima del Estado no generan derecho a indemnización.”

⁴²⁵ Constitución Nacional, “Artículo 17.- La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la

progreso⁴²⁶ mediante la cual se faculta al Estado al dictado de normas y a la implementación de actos singulares de intervención en la economía.

El mismo reflejo antedicho se percibe de la lectura de otros autores, como referenció con antelación al acudir al trabajo de Hitters. La doctrina es conteste en separar los distintos períodos consecuenciales por los que se ha pasado en materia de responsabilidad del estado, así nos recuerda que *“En un principio se sostenía la postura de la irresponsabilidad del Estado y de sus agentes públicos (funcionarios y empleados), más tarde se aceptaría la responsabilidad del agente público pero excluyendo la del Estado, luego la de ambos, y finalmente la del Estado en forma directa”*⁴²⁷

ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie.”

⁴²⁶ Constitución Nacional, **“Artículo 75.-** *Corresponde al Congreso:…inc. 18). Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo.”*, e inc. 19, *“Proveer lo conducente al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores, a la defensa del valor de la moneda, a la investigación y al desarrollo científico y tecnológico, su difusión y aprovechamiento.*

Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para estas iniciativas, el Senado será Cámara de origen.

Sancionar leyes de organización y de base de la educación que consoliden la unidad nacional respetando las particularidades provinciales y locales; que aseguren la responsabilidad indelegable del Estado, la participación de la familia y la sociedad, la promoción de los valores democráticos y la igualdad de oportunidades y posibilidades sin discriminación alguna; y que garanticen los principios de gratuidad y equidad de la educación pública estatal y la autonomía y autarquía de las universidades nacionales.”

⁴²⁷ Pérez, Benito. “La Responsabilidad Extracontractual del Estado por los Actos Administrativos Ilícitos”. Publicado en ED, Tomo 117. Pág. 805, citado en Hitters, Juan Manuel , “Responsabilidad del Estado por error judicial” Publicado en el repositorio digital

http://www.dialogosporlajusticia.com/index.php?option=com_phocadownload&view=category&download=570:Responsabilidad del Estado por error judicial&id=91:Informacion participacion ciudadana y otros.

También considerando las calificadas voces consonantes de la doctrina, he recalado en el trabajo de la Dra. Abalos⁴²⁸ quien del mismo modo da cuenta de las diferentes etapas y su confronte con los ordenamientos locales.

En ese sentido advierte –no solo los extremos expuestos con antelación- sino que recoge –con las modificaciones impuestas en el nuevo CCyC- tanto los críticas que consisten en que la modificación del plexo normativo *contribuiría a la posible impunidad del estado y de los funcionarios públicos* como las reseñas a la cláusula de los códigos y en especial a lo dicho por la CSJN en el precedente “FILCROSA”⁴²⁹.

Cita razonablemente a López Herrera en tanto aquel sostiene que ponderar esta tesitura traería aparejada “*tantas maneras de responder como municipios haya en el país*”⁴³⁰ –argumento con el que en particular concuerdo-

Describe también la autora la división *iusprivatista* y *iuspublicista* y encuentra el mismo anclaje constitucional en los artículos 14, 16 y 17 de la Constitución Nacional.

Dada la procedencia geográfica de la autora, desarrolla las normas que refieren a la responsabilidad del estado y de los funcionarios en la provincia de Mendoza tanto como la *demandabilidad del estado* sin privilegio alguno y obviamente –en ese camino- sin necesidad de requerir autorización alguna al legislativo.

Encontré particularmente interesante –ya que no lo advertí en el trabajo de otros autores- lo descrito en el Apartado IV pto. D) del trabajo citado en cuanto da cuenta que la *ley de responsabilidad del estado invita a las provincias y a la C.A.B.A a adherir a dicho régimen* y no deja de lado la necesaria armonización –también presente en el pensamiento de Casás- de ponderar las reglas del derecho público teniendo en cuenta los intereses de la víctima y en base a la relación equilibrada de la persona en su relación con la comunidad, lo que en definitiva se desprende de mensaje 1780 del PEN al Congreso de la Nación al remitir el proyecto de ley.

⁴²⁸Abalos, María Gabriela, “Responsabilidad del Estado y principios constitucionales”, Publicado en: La Ley 01/09/2015, 01/09/2015, 1

⁴²⁹ CSJN, Fallos T. 326 P. 3899

⁴³⁰ López Herrera, Edgardo, en Rivera, Julio Cesar y Medina, Graciela (Directores), *Código Civil y Comercial de la Nación Comentado*, Tomo V, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2014, Página 10, citado por Abalos, María Gabriela, “Responsabilidad del Estado y principios constitucionales”, Publicado en: La Ley 01/09/2015, 01/09/2015, Página 3

Así también el pensamiento de Gelli⁴³¹ merece ser repasado por la valía del mismo, ello en cuanto a descripción de períodos y de precedentes, siendo en este aspecto coincidentes todas las calificadas plumas.

Más allá de algunos argumentos propios y críticos a las características generales y enunciados en los que dice reposar –a tenor de lo dicho por los autores de la norma- la ley (Cf. Pto. 3 del trabajo citado) me resultó sumamente importante el aporte que surge del Pto. 4 y en el que –en palabras de la autora, con las que evidentemente concuerdo- se establecieron [con la sanción de la ley] *“retrocesos notorios sobre la elaboración jurisprudencial que amplió los rangos de la responsabilidad estatal, iniciada, decididamente, por la primera Corte instalada tras el regreso de la democracia al país, en 1983. Además, en la ley, se advierten regresiones evidentes sobre el pre-proyecto de Código Civil y Comercial Unificado, elaborado por la Comisión de Juristas que nombró el Poder Ejecutivo Nacional. Capítulo éste que fue excluido del proyecto, finalmente fue enviado por la titular del Poder Ejecutivo, al Congreso de la Nación.”*

No se queda allí en la crítica sino que la adjetiva como *regresiva*, y pone el acento (Cf. Pto. 5) en que *“falta de servicio”, es decir, una prestación pública mal realizada y por lo tanto ilegal, nada dice la ley de Responsabilidad del Estado sobre el alcance y extensión del resarcimiento. El silencio es significativo, pese a la jurisprudencia que reconoció el lucro cesante en estos casos, sobre todo, por la exclusión de la aplicación directa o subsidiaria del Código Civil en cualquier tipo de responsabilidad”*.

Para terminar con este apartado, merece la pena traer a colación el meduloso trabajo de Alberto Bianchi⁴³², quien no solo repasa y reedita los argumentos, períodos por los que atravesó el mundo y la República Argentina –en particular relativos a la responsabilidad del estado- como también los fallos vernáculos y la jurisprudencia comparada.

Diferencia en el desarrollo de su artículo las discrepancias imperantes en países regidos por el sistema de *“droit administratif”* de aquellos que se ciñen al *“rule of law”*, tocando Francia, España, Inglaterra y Estados Unidos.

IX.6.- El desarrollo en la jurisprudencia.

⁴³¹ Gelli, María Angélica, “Lectura constitucional de la ley de responsabilidad del Estado”, publicado en La Ley Constitucional, Buenos Aires, Agosto de 2014, N° 5

⁴³² Bianchi, Alberto B, “Panorama actual de la responsabilidad del Estado en el derecho comparado”, Publicado en La Ley 1996-A, 922 – Responsabilidad Civil Doctrinas Esenciales Tomo I, 01/01/2007, 773, Cita Online Ar/Doc/9193/2001

El relato del Profesor Casás es certero al señalar el primer hito en la jurisprudencia de todos los períodos que describe, ciñéndose al precedente “Bates”⁴³³ donde se soslaya la cuestión referida a la demandabilidad del estado, para enmendar esta situación a los pocos días en el precedente “Vicente Seste”⁴³⁴.

Prosigue con el detalle exhaustivo de una serie de fallos del tribunal cimero –todos aleccionadores- que fueran recorriendo todo el carril descripto, y ayudando a la consolidación de la doctrina relativa a la *dobles personalidad del estado*.

Se describen puntualmente los precedentes “Sociedad Protectora de Animales contra el Gobierno nacional; sobre represión del tiro a la paloma (1902), “Doña Encarnación Donaire de Cabrera, contra el Gobierno de la Nación, sobre indemnización de daños y perjuicios” (1904), “Herrera Pedro P. contra el Gobierno nacional; sobre cobro de pesos” (1904), “Don Luis Stantien en autos con el Fisco nacional, sobre tercería y daños y perjuicios. Recurso de hecho (1905) y “Don Samuel de Madrid con el Gobierno de la Nación sobre daños y perjuicios” (1914).

Avanzando en el tiempo y con notoria correlación entre doctrina y jurisprudencia, se aprecia que la segunda etapa reconoce –ya sí- la responsabilidad extracontractual del estado y tiene su punto de partida en el precedente “*Sociedad Anónima Tomás Devoto*” con el matiz –correctamente recordado- de que las normas del CC se aplicaban de forma supletoria.

Ilustra el derrotero jurisprudencial el profesor Damsky al señalar que el nacimiento de la responsabilidad del estado por su actuación lícita surge del *leading case* “Laplacette” del año 1943⁴³⁵, donde la CSJN resolvió que “*la responsabilidad del estado por su actuación lícita nace de la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada consagrada por los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional y que la forma de hacer efectiva esa garantía es necesario buscarla en los principios del derecho común, a falta de disposición legal expresa*”.

A *posteriori* en el precedente “Cantón” de 1979⁴³⁶ la Corte Suprema extendió el ámbito de cobertura o indemnizable y especificó más los fundamentos: “*La*

⁴³³ CSJN, Fallos T 1 P. 259 *in re* “Bates Stokes y Compañía contra el Poder Ejecutivo nacional por cobro de diferencia de cambio, intereses y costas de una deuda reconocida, proveniente de avería en los depósitos de Aduana”, septiembre de 1864

⁴³⁴ CSJN, Fallos T. 1 P. 317 *in re* “Vicente Seste y Antonio Seguich contra el Gobierno nacional”, sentencia del 26 de septiembre de 1864”

⁴³⁵ CSJN, Fallos T. 195 P. 66

⁴³⁶ CSJN, Fallos T. 301 P. 403

facultad del Estado de imponer límites al nacimiento o extinción de los derechos no lo autoriza a prescindir por completo de las relaciones jurídicas concertadas bajo el amparo de la legislación anterior”.

Seguidamente, en el precedente “Winkler”⁴³⁷ sostuvo que: *“si bien la ejecución de las obras necesarias para el cumplimiento de las funciones estatales es lícito ello no impide el reconocimiento de las responsabilidades estatales en tanto prive del derecho de propiedad o lesione sus atributos esenciales”.* El tribunal agregó que: *“Si bien el ejercicio razonable por el Estado de sus poderes propios no puede, en principio, ser fuente de indemnización el fundamento de la responsabilidad estatal aquí es LA SEGURIDAD JURÍDICA, por lo tanto la obligación de indemnizar es un lógico corolario de la garantía constitucional de la inviolabilidad de la propiedad consagrada por los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional”.*

A su vez, de manera más reciente se advierte la necesidad de citar el criterio actual de la CSJN sobre el particular, a manera de ejemplo diré que:

-Respecto de la responsabilidad del estado que genera un derecho indemnizatorio resulta relevante el precedente “ALPESCA S.A.”⁴³⁸ que remite también a “Urundel del Valle”⁴³⁹ y “Metalmecánica”⁴⁴⁰, donde se discutía el monto de los reembolsos de la empresa pesquera. Solicitada oportunamente la nulidad de los decretos 2000/92 y su confirmatorio 17/95, la Corte resuelve de forma unánime reconocer el derecho adquirido e indemnizar a la pesquera con el equivalente al monto de los reembolsos, validando de esta forma los derechos adquiridos del contribuyente.

-Idéntica posición, pero ya en materia de beneficios promocionales, adopta por unanimidad en el precedente “Texam Corp”⁴⁴¹ –el que vale la pena señalar es de competencia originaria- donde se demanda a la provincia de San Luis por la omisión de acreditación de bonos de crédito fiscal que (dice) le hubiera permitido cancelar sus obligaciones tributarias.

En el caso específico no se prueba la existencia del daño cierto indispensable ni del estado de insolvencia de TEXAM –llevándose ad effectum el expediente del concurso preventivo de la empresa-. El análisis exhaustivo de los argumentos de

⁴³⁷ CSJN, Fallos T. 305 P. 1045

⁴³⁸ CSJN, Fallos T. 335 P. 2535

⁴³⁹ CSJN, Fallos T. 323 P. 1906

⁴⁴⁰ CSJN, Fallos T. 296 P. 672

⁴⁴¹ CSJN, Fallos T. 335 P. 499

la actora y la falta de acreditación de los extremos invocados, trasuntan en un fallo adverso

-Respecto de la responsabilidad del Estado aplicada en el ámbito de la *función judicial*, deviene indispensable la cita del reciente precedente “London Supply⁴⁴²” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Se investigaba en la causa original, la comisión del delito de contrabando en el ámbito de las tiendas instaladas a bordo de los ferries y aliscafos que cruzan el río de la plata, y en ese marco la actora solicita una indemnización por la actuación irregular del magistrado a cargo de la instrucción (Juzgado en lo Penal Económico N° 2)

Para fundar el agravio se citan los allanamientos realizados, las clausuras y secuestro de mercadería y la exposición pública que generó el caso. El alegato en derecho es que dichas ventas se realizaban en aguas internacionales, es decir fuera del territorio aduanero. Cabe aclarar que finalmente la sala B del fuero decreto el sobreseimiento por “inexistencia de delito”.

En lo que respecta a la indemnización la CNCAF hizo lugar a la misma y el Estado interpuso recurso ordinario ante la CSJN, el que fue concedido. En definitiva el tribunal cimero -en base a un análisis certero de la acreditación de la relación causal entre el error judicial resarcible y los daños que alega la actora haber padecido- resuelve revocar la sentencia de Cámara.

Por ultimo, en lo que respecta a lo dicho sobre la responsabilidad del Estado por el Derecho de la Unión, resulta relevante el análisis que efectúa Jorge De Juan Casadevall⁴⁴³ en el trabajo publicado por el C.I.J (Centro de Información Jurídica) relativo a la sentencia del 17/9/2010 con una profusa cita de jurisprudencia de la Unión.

Cabe cerrar este apartado con la invaluable sentencia del caso “Cantos⁴⁴⁴” que ejemplifica el estado actual e internacional de la atribución de la responsabilidad del Estado y el abandono de la inmunidad jurisdiccional que rigiera antaño.

IX.7.- Racconto y aplicación liminar al tema propuesto.

⁴⁴² CSJN, Fallos T. 333 P. 503

⁴⁴³ Jorge De Juan Casadevall, “La responsabilidad patrimonial del estado-legislador por infracción del derecho de la unión en materia tributaria: la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2010.” Publicación: Quincena Fiscal Aranzadi num. 9/2011 (Análisis). Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2011.

⁴⁴⁴ Corte Interamericana de Derechos Humanos, in re “Cantos Vs. Argentina”, Sentencia de 28 de noviembre de 2002

Hasta aquí se sistematizó la opinión en el tiempo y el desarrollo del pensamiento relativo a la responsabilidad de estado y el abandono de determinados dogmas en pos de la amplitud de responsabilidad del mismo.

Se acompañó esta descripción histórica con los fallos que han marcado determinados hitos y que retroalimentan circularmente a la doctrina.

Pretendo en este apartado analizar la injerencia de la posición que se adopte en el tema de la tesis propiamente dicho, para luego –tanto en las conclusiones de este capítulo, como en el impacto en las tesis propuestas- se valide o no a) la probable responsabilidad del estado, b) el alcance de la indemnización y c) las posibles soluciones contemporizadoras de resolverse de forma positiva los interrogantes señalados.

IX.7.1- El posicionamiento en base a lo descripto. Una circunscripción por defecto.

Como se esbozó con antelación y lo recepta la doctrina, en cuanto a la “*Responsabilidad de derecho público o derecho privado*” puede estarse ante una responsabilidad de índole “*contractual o extracontractual; por actos, lícitos o ilícitos; por acción u omisión. Por su parte, la extracontractual se origina por actos o hechos de naturaleza administrativa, legislativa o judicial.*”⁴⁴⁵

En cuanto al tema en sí aplicable a la tesis propuesta, se debe dejar de lado la responsabilidad contractual que el estado como sujeto puede generar, no por carecer de importancia relativa sino porque no integra el núcleo de análisis específico.

Lo antedicho me sitúa en el plano de la **responsabilidad extracontractual**, que a su vez puede dividirse a) en aquella que surge de la actividad ilícita del estado (o de los funcionarios públicos) o b) la actividad lícita del mismo.

Otra vez –en esta autoproclamada autoexclusión por defecto- he de optar por la responsabilidad del estado por actividad lícita, dejando de lado el abordaje de su contracara, por los mismos motivos que detallé previamente.

⁴⁴⁵ Hitters, Juan Manuel, “Responsabilidad del Estado por error judicial.” Publicado en el repositorio digital [http://www.dialogosporlajusticia.com/index.php?option=com_phocadownload&view=category&download=570:Responsabilidad del Estado por error judicial&id=91:Informacion participacion ciudadana y otros.](http://www.dialogosporlajusticia.com/index.php?option=com_phocadownload&view=category&download=570:Responsabilidad_del_Estado_por_error_judicial&id=91:Informacion_participacion_ciudadana_y_otros)

Es entonces que en el marco delimitado previamente que constituye el actual objeto de análisis de este capítulo -me refiero a la **responsabilidad del estado por actividad lícita**-, los puntos que deviene indispensable tratar son:

- 1) el alcance de dicha responsabilidad y en qué instancia recae en el estado como sujeto con capacidad de responder y/o cuando se desplaza al funcionario público
- 2) de darse por sentada la responsabilidad del estado, qué normas deben ser aplicables, si son aquellas que recepta el derecho privado o el derecho público
- 3) el alcance de la indemnización que surja, sea que ésta cumpla con el concepto de integralidad inclusivo del lucro cesante a la luz del principio *neminem laedere* o, en defecto, lo excluya.

Abordaré a continuación entonces, los temas enunciados.

IX.7.2- El tratamiento específico de los puntos previamente señalados.

IX.7.2.1- En lo respecta a la atribución de responsabilidad.

El anclaje relativo a la responsabilidad del estado puede rastrearse hasta la Constitución Nacional en el plano formal, y se apoya de manera fundamental en la “regla de libertad” establecida en el artículo N° 19 de la Carta Magna.

Como bien lo subraya calificada doctrina⁴⁴⁶ *“Para el Estado, la responsabilidad es una consecuencia del deber de asegurar el equilibrio entre los derechos de las personas, la imposición de las cargas sociales y las obligaciones en orden a promover el bienestar general”*

A su vez debo remitirme puntualmente a lo expuesto por el constituyente en el texto de los artículos 14, 16 y 17 entendiendo éstas como disposiciones expresas relativas al tema en trato.

Luego de verificarse que existe un confronte constitucional del que deriva la responsabilidad del estado, no puede pasarse por alto que la es la actividad estatal lícita la que –en la esfera de responsabilidad extracontractual- más inconvenientes genera, en particular como lo esbocé previamente, con relación a dos aspectos: 1) si esta responsabilidad se debe regir por normas de derecho público administrativo o de derecho privado civil y, 2) el alcance del daño a reparar y su *integralidad*.

⁴⁴⁶ Gelli, María Angélica, “Lectura constitucional de la ley de responsabilidad del Estado”, publicado en La Ley Constitucional, Buenos Aires, Agosto de 2014, N° 5

Existe sin embargo un hecho que no puede ser pasado por alto y que no es otro que la sanción en 2014 de la *Ley de Responsabilidad de Estado*⁴⁴⁷ (LRE por sus siglas).

La sanción de la norma de marras zanja la discusión que se amparaba en la falta de previsión normativa expresa en la materia, obligando al intérprete a recurrir a la norma civil con antelación, desactivándose entonces *ministerio legis* la posibilidad de acudir al CCyC en busca del principio expuesto con raigambre en la doctrina *iusprivatista*

Resulta imperativo en este punto, para un análisis pormenorizado y comentado de la ley de responsabilidad del estado, recurrir a Perrino⁴⁴⁸, en especial la conjugación con el principio *alterun non laedere* obrante en el comentario del controvertido artículo 5to.

Luego de la fecha señalada, al menos en lo que respecta a la faz normativa el legislador establece con claridad por conducto del artículo N° 5 que **“la responsabilidad del Estado por actividad legítima es de carácter excepcional. En ningún caso procede la reparación del lucro cesante”**. (el resaltado es propio).

Vale aclarar que me refiero únicamente en la faz normativa vigente, porque en la faz académica el tema no tiene una recepción unívoca, más aún existen autores reconocidos que sostienen el concepto de indemnización plena lo que incluiría el lucro cesante hoy pretendidamente relegado, sentando el argumento en que *“la responsabilidad en el obrar lícito del Estado reposa, en primer lugar, en la igualdad de las cargas y, en segundo término, en la inviolabilidad de la propiedad, el principio legal debe de ser el de la indemnización plena –es decir, incluyendo el lucro cesante- y la excepción el límite indemnizatorio dependiendo, ambos, en la aplicación judicial, de los hechos del caso”*⁴⁴⁹

IX.7.2.2- En lo respecta al alcance indemnizatorio.

⁴⁴⁷ Ley N° 26944, Sancionada el 2 de Julio de 2014 y promulgada de Hecho el 7 de Agosto de 2014

⁴⁴⁸ Perrino, Pablo Esteban, *Ley 26944 (LRE) Comentada*, Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2014, Páginas 139 y siguientes

⁴⁴⁹ Gelli, María Angélica, “Lectura constitucional de la ley de responsabilidad del Estado”, publicado en *La Ley Constitucional*, Buenos Aires, Agosto de 2014, N° 5

Como se dijo previamente, las opciones se reducen a la convalidación de una indemnización plena o una acotada que excluya el rubro lucro cesante⁴⁵⁰.

En este punto resulta importante recordar que el concepto de “lucro cesante” como rubro indemnizatorio siguiendo a Borda⁴⁵¹ puede ser conceptualizado de la siguiente manera: “*Quien no cumple con su obligación, o la cumple mal o a destiempo, debe indemnizar al acreedor todos los daños y perjuicios que le haya ocasionado la inejecución.*”

La indemnización está integrada por dos elementos: a) el daño emergente, es decir, el daño efectivamente sufrido por el acreedor con motivo del incumplimiento; por ejemplo, un propietario contrata una reparación de urgencia que el constructor no cumple, ocasionando así la caída del edificio; esta caída es un daño emergente; b) el lucro cesante, es decir, la ganancia o utilidad que ha dejado de percibir el acreedor con motivo del incumplimiento; así, por ejemplo, un minorista adquiere de un mayorista una partida de telas, que éste no le entrega; deberá repararle la utilidad o ganancia que el minorista hubiera podido obtener de su venta al público.” (el énfasis es agregado)

Deviene interesante la lectura de los argumentos relativos a la posición negativa a reconocer el rubro “lucro cesante” en cabeza de autores de nota⁴⁵², sin perjuicio de resaltar que esta posición dimana de una rama específica del obrar del estado como responsable (en la función legislativa).

Es coincidente en el desarrollo Marienhoff, quien en definitiva y sobre el particular tiene una posición tomada que hace honor a la diferencia de derecho aplicable que subyace, subraya entonces que “*A mi criterio, y como así lo puse de manifiesto en mi artículo “El lucro cesante en las indemnizaciones a cargo del Estado”, donde comenté el fallo de la Corte Suprema sobre esta cuestión, artículo publicado en Buenos Aires, en “El Derecho”, el 22 de julio de 1985, la indemnización a cargo del Estado cuando se trata de la revocación o extinción “lícita” de un derecho de origen “administrativo”, sólo comprende el “daño emergente”, no así el “lucro cesante”. En cambio, si se tratare del agravio o lesión a un derecho de origen común (civil o comercial), la indemnización o resarcimiento, de acuerdo con el principio general vigente en derecho privado, debe ser amplia, comprendiendo, entonces, no sólo el daño emergente sino*

⁴⁵⁰ Cf. Marienhoff, Miguel S, “El lucro cesante en las indemnizaciones a cargo del Estado”, editorial El Derecho, T.114, p.949.

⁴⁵¹ Borda, Guillermo, *Tratado de Derecho Civil – Obligaciones*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998.

⁴⁵² Comadira, Julio Rodolfo, “Improcedencia del lucro cesante en casos de responsabilidad del Estado por obrar administrativo lícito: fuerza expansiva de los principios de la expropiación” en *Derecho Administrativo*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998

también el lucro cesante. Los fundamentos de tal solución los expuse en mi recordado trabajo, al cual me remito, no siéndome posible insistir en los mismos en la presente oportunidad, ello por comprensibles razones de tiempo.”⁴⁵³

Los argumentos de una y otra posición son bastante claros y se reducen a:

1) Los que se encuentran a favor de la inclusión del rubro indemnizatorio lucro cesante sostienen:

- a) la vigencia del principio *neminem laedere*⁴⁵⁴
- b) El consecuente de la reparación integral si se acepta el principio señalado con antelación.
- c) Los artículos 17 y 16 de la Constitución Nacional y las garantías de propiedad y de igualdad ante las cargas públicas.
- d) La recepción innominada en cuanto a su alcance de la LPA en su artículo N° 18⁴⁵⁵ al referirse a la “revocación del acto regular” la indemnización como método resarcitorio de perjuicios, en la que no se especifica que rubros han de contemplarse.
- e) El precedente “Sánchez Granel” indica que la ley de Obras Públicas (13064) no rechaza –en los casos de revocación contractual- el rubro indemnizatorio.

⁴⁵³ Marienhoff, Miguel S., “Responsabilidad del estado por sus actos lícitos”, publicado en el repositorio online de la Universidad de Mendoza, www.um.edu.ar/ojs-new/index.php/ldearium/article/download/668/651 , Punto XIII, Página 18.

⁴⁵⁴ Se le atribuye a Ulpiano la propagación de tres principios que recogería el Digesto: “*Honeste Vivere, Neminem Laedere y Suum cuique tribuere*”. (vivir honestamente, no dañar a nadie y dar a cada uno lo suyo)

⁴⁵⁵ Ley N° 19549, “ARTICULO 18.- *El acto administrativo regular, del que hubieren nacido derechos subjetivos a favor de los administrados, no puede ser revocado, modificado o sustituido en sede administrativa una vez notificado. Sin embargo, podrá ser revocado, modificado o sustituido de oficio en sede administrativa si el interesado hubiere conocido el vicio, si la revocación, modificación o sustitución del acto lo favorece sin causar perjuicio a terceros y si el derecho se hubiere otorgado expresa y válidamente a título precario. También podrá ser revocado, modificado o sustituido por razones de oportunidad, mérito o conveniencia, indemnizando los perjuicios que causare a los administrados.*”

- f) La doctrina se inclina por poner el énfasis en el nexo causal no solo para establecer la autoría del sujeto, sino también la medida de la reparación del daño⁴⁵⁶ y el principio de integralidad indemnizatorio.⁴⁵⁷

Desde la jurisprudencia, se encontrarían contestes con este argumento de “reparación plena” los precedentes de la CSJN: “Sánchez Granel”⁴⁵⁸, “Jucalán Forestal”⁴⁵⁹ y “El Jacarandá”⁴⁶⁰.

2) Los que se encuentran en contra de la inclusión del rubro indemnizatorio lucro cesante sostienen:

a) A la fecha la exclusión es expresa por imperio del artículo N° 5 de la LRE, más allá de argumentos de fondo en los que se finca la definición normativa.

b) El artículo 10 de la ley 21449⁴⁶¹ de expropiación que no reconoce el rubro como “indemnizable”.

⁴⁵⁶ Acciarri, Hugo A., *La relación de causalidad y las funciones del derecho de daños*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2009, p. 57, López Mesa, Marcelo J., *El mito de la causalidad adecuada*, LL 2008-B, 861, citado en Álvarez, Agustín, Márquez, José Fernando., “Responsabilidad del Estado por acto lícito. ¿Comprende la indemnización al lucro cesante?”, Academia Nacional del Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, publicado en el repositorio online www.acaderc.org.ar › Doctrina

⁴⁵⁷ Barra, Rodolfo, *Responsabilidad del Estado por revocación unilateral de sus actos y contratos*, E.D., t. 122-589, citado en Álvarez, Agustín, Márquez, José Fernando., “Responsabilidad del Estado por acto lícito. ¿Comprende la indemnización al lucro cesante?”, Academia Nacional del Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, publicado en el repositorio online www.acaderc.org.ar › Doctrina

⁴⁵⁸ CSJN, Fallos T. 306 P. 1409.

⁴⁵⁹ CSJN, Fallos T. 312 P. 2266

⁴⁶⁰ CSJN, Fallos T. 328 P. 2654

⁴⁶¹ Ley 21499, “**ARTICULO 10.** — *La indemnización sólo comprenderá el valor objetivo del bien y los daños que sean una consecuencia directa e inmediata de la expropiación. No se tomarán en cuenta circunstancias de carácter personal, valores afectivos, ganancias hipotéticas, ni el mayor valor que pueda conferir al bien la obra a ejecutarse. No se pagará lucro cesante. Integrarán la indemnización el importe que correspondiere por depreciación de la moneda y el de los respectivos intereses.*”

c) De igual forma el decreto 1023/2001⁴⁶² que prevé en su artículo N° 12 que “...La revocación, modificación o sustitución de los contratos por razones de oportunidad, mérito o conveniencia, no generará derecho a indemnización en concepto de lucro cesante...”

d) La ley de emergencia económica N° 25344 que contemplaba que “Cuando se revoquen por razones de oportunidad, mérito o conveniencia contratos del sector público nacional, ya sean de obra, de servicios, de suministros o de consultoría, la indemnización que corresponda abonar al contratista no incluirá el pago de lucro cesante ni gastos improductivos.”⁴⁶³

e) Algunos trabajos de doctrina⁴⁶⁴ sostienen que el argumento fundante – cuya autor primario y dominante no es otro que Marienhoff- propone la negativa a contemplar el lucro cesante toda vez que los principios de la expropiación se extienden a todos los supuestos de privación patrimonial por razones de interés público⁴⁶⁵ ya que consideraba que el “*lucro cesante procede sólo cuando se trata de la responsabilidad del derecho común (civil) y no cuando es de origen pública*”.

f) Sostienen los autores, Cassagne⁴⁶⁶ en particular que “*el daño por acto ilegítimo, en el que el particular no debe contribución alguna al Estado (nadie está*

⁴⁶² Publicado en el Boletín Oficial del 16 de Agosto de 2001

⁴⁶³ Cf. Artículo N° 26 de la ley 25344, Sancionada: Octubre 19 de 2000.

⁴⁶⁴ Álvarez, Agustín, Márquez, José Fernando., “Responsabilidad del Estado por acto lícito. ¿Comprende la indemnización al lucro cesante?”, Academia Nacional del Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, publicado en el repositorio online www.acaderc.org.ar › Doctrina

⁴⁶⁵ “*La expropiación tiene gran amplitud conceptual. Sus principios no sólo comprenden y se aplican al específico acto por el cual el Estado, por causa de utilidad pública calificada por ley y previa indemnización, obtiene que le sea transferido un bien o cosa de un particular, sino que tales principios se extienden y aplican a todos los supuestos de privación de la propiedad privada, o de menoscabo patrimonial, por razones de utilidad o interés público. Esto constituye lo que puede llamarse fuerza expansiva de la noción jurídica de expropiación*”. Marienhoff, Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo, 5ª ed. act., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, T. IV, pág. 123.

⁴⁶⁶ Cassagne, Juan Carlos, *Derecho Administrativo*, 8ª ed., LexisNexis, Buenos Aires, 2006, t. 1, p. 500/501, citado en Álvarez, Agustín, Márquez, José Fernando., “Responsabilidad del Estado por acto ilícito. ¿Comprende la indemnización al lucro cesante?”, Academia Nacional del Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, publicado en el repositorio online www.acaderc.org.ar › Doctrina

obligado a soportar la actividad ilegítima dañosa), y por esa causa éste debe reparar al particular de forma integral”.

g) Retomando el argumento vertido en el apartado precedente (Pto. d) debe sin embargo traerse a colación la restricción al daño emergente y la consecuente exclusión del lucro cesante (Cf. PTN, dictamen N° 110/92, BO 14/10/1992, 2° Sección, P.29) y la exigencia se esté ante un interés público de igual naturaleza que el del acto objeto de revocación (Cf. PTN, dictamen 343/2, BO 24/6/92, 2° Sección, P.27)⁴⁶⁷

Desde la jurisprudencia encuentran contestes con este argumento los fallos: “Laplacette⁴⁶⁸”, “Corporación Inversora Los Pinos⁴⁶⁹”, “Cantón⁴⁷⁰” y “Motor Once⁴⁷¹” y defendida por la doctrina.⁴⁷²

3) Una tercera postura o posición intermedia.

Esta tercera posición reposa en la posibilidad de una reparación integral apoyada en el principio *neminem laedere* –por un lado- argumento que permite sostener que no debería excluirse el *lucro cesante* de plano como rubro indemnizatorio,

⁴⁶⁷ Hutchinson, Tomás, *Régimen de Procedimiento Administrativo*, ley 19549, 6ta Edición Actualizada y Ampliada, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, Página 151

⁴⁶⁸ CSJN, Fallos T. 195 P. 66.

⁴⁶⁹ CSJN, Fallos T. 293 P. 617.

⁴⁷⁰ CSJN, Fallos T. 301 P. 403.

⁴⁷¹ CSJN, Fallos T. 312 P. 649.

⁴⁷² Trigo Represas, Félix A. – López Mesa, Marcelo J., *Tratado de la responsabilidad civil*, t. IV, La Ley, Buenos Aires, 2005, p. 157; Comadira, Julio Rodolfo, “Improcedencia del lucro cesante en casos de responsabilidad del Estado por obrar administrativo lícito: fuerza expansiva de los principios de la expropiación”, en Cassagne, Juan Carlos (dir), *Derecho Administrativo (Homenaje a Miguel S. Marienhoff)*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1998, p. 461; Cassagne, Juan Carlos, *Derecho Administrativo*, 8ª ed., LexisNexis, Buenos Aires, 2006, t. 1, p. 500/501, todo ello de acuerdo a la cita obrante en Álvarez, Agustín, Márquez, José Fernando., “Responsabilidad del Estado por acto ilícito. ¿Comprende la indemnización al lucro cesante?”, *Academia Nacional del Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba*, publicado en el repositorio online www.acaderc.org.ar › Doctrina

pero si acotar – por conducto de la implementación de una indemnización tasada- su impacto ulterior.

Se propone en el caso puntual, sosteniéndose así la concepción amplia reparativa, la particularidad de la renta pública subyacente y el accionar célere requerido, como también la igualdad frente a las cargas públicas. Ambos extremos obran entonces como elemento fundante de la acción y el derecho de propiedad del administrado, y receptan la posición negativa de algunos sectores de la doctrina relativa a la aplicación -de forma expansiva- del instituto expropiatorio – análogamente-.

Creo importante no desoír el mandato ni la importancia de la renta pública, como estimo que ha quedado claro es mi posición expuesta a lo largo de todo el presente desarrollo, para ello me valgo de las palabras de César Ameghino, Director General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, “*hay que recaudar bien los impuestos viejos si se quiere evitar los impuestos nuevos; de aquí que la mejor manera de eludir nuevas cargas sea la de exigir rigurosamente a cada uno su parte en las cargas existentes, impidiendo que recaigan sobre los buenos [contribuyentes] las porciones que dejan de ingresar los malos*”⁴⁷³

Esta posición descripta también tiene un reflejo en la doctrina en tanto se perciba la insuficiencia de la fuerza expansiva de la *Ley de Expropiaciones* para privar al particular de la reparación del lucro cesante por daño causado por actividad lícita del Estado y, no pudiendo en consecuencia negarse *a priori* la computación del lucro cesante, siendo procedente si de las características particulares del caso se encontrare configurado⁴⁷⁴.

Claro está que esta indemnización tasada que se propone como opción intermedia genera un escollo ulterior, cual es el de la definición de los parámetros a considerar, los que amparados en los conceptos expuestos con antelación en este trabajo deben ser razonables en términos constitucionales.

⁴⁷³ Cfr. *Régimen fiscal tributario de la Provincia de Buenos Aires*, Buenos Aires, 1916, capítulo I: “*La recaudación*”, pág. 3 y sig., citado por el Tribunal Superior de justicia de la CABA *in re* “*GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: GCBA c/ Toccalino, José María s/ ejecución fiscal*” *sentencia del 13/8/2016 –voto del Ministro Casás-*

⁴⁷⁴ Araldi, Liliana, *La llamada responsabilidad civil o patrimonial del Estado*, JA 2006-I-1140, citado por en Álvarez, Agustín, Márquez, José Fernando., “Responsabilidad del Estado por acto ilícito. ¿Comprende la indemnización al lucro cesante?”, Academia Nacional del Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, publicado en el repositorio online www.acaderc.org.ar › Doctrina

IX.7.8.- La responsabilidad del estado descripta aplicable al certificado de deuda presunta.

Previo al análisis de la norma particular que forma el núcleo de esta tesis, debo referirme a la eventual “responsabilidad patrimonial del agente” en virtud del concepto subyacente de *faute de service* dado que, como se ha sostenido, para reprochar al Estado resulta menester demostrar el obrar irregular del mismo; el daño y la relación de causalidad entre uno y otro. En tanto, si se quiere atribuir la responsabilidad al agente habrá además que acreditar la culpa de éste⁴⁷⁵, y desde ya individualizarlo.

Va de suyo que dada la particularidad subjetiva del factor de atribución de responsabilidad en trato, devienen aplicables las causales de eximición (también apoyadas en la faz subjetiva) como resultan ser el caso fortuito, la fuerza mayor y la culpa de la víctima, debiendo sumarse en materia de intervención del estado el error⁴⁷⁶ y el seguir un consejo brindado a través de un dictamen.⁴⁷⁷

IX.7.8.1.- Normas aplicables en la especie.

Existen a mi criterio a nivel normativo dos hitos que deben ser atendidos en la norma federal que trazan un norte del que no cabe despegarse.

⁴⁷⁵ Halperín, David Andrés, “Distintas Cuestiones de Responsabilidad del Estado”. Publicado en ED Tomo 160. Pág. 753 y 754, citado por Hitters, Juan Manuel, “Responsabilidad del Estado por error judicial” Publicado en el repositorio digital http://www.dialogosporlajusticia.com/index.php?option=com_phocadownload&view=category&download=570:Responsabilidad del Estado por error judicial&id=91:Informacion participacion ciudadana y otros.

⁴⁷⁶ A veces, el error en la resolución en particular no obedece a la apreciación equivocada del derecho, sino a un error excusable en los hechos. Guastavino, Elías P., “Responsabilidad de los Funcionarios y de la Administración Pública”. Publicado en ED Tomo 116. Pág. 403., citado por Hitters, Juan Manuel, “Responsabilidad del Estado por error judicial”, Publicado en el repositorio digital http://www.dialogosporlajusticia.com/index.php?option=com_phocadownload&view=category&download=570:Responsabilidad del Estado por error judicial&id=91:Informacion participacion ciudadana y otros.

⁴⁷⁷ Halperín, David Andrés, “Distintas Cuestiones de Responsabilidad del Estado”. Publicado en ED Tomo 160. 757, citado por Hitters, Juan Manuel, “Responsabilidad del Estado por error judicial” Publicado en el repositorio digital http://www.dialogosporlajusticia.com/index.php?option=com_phocadownload&view=category&download=570:Responsabilidad del Estado por error judicial&id=91:Informacion participacion ciudadana y otros.

Puntualmente el artículo N° 111 establece específicamente que la solicitud de embargo preventivo se hará...**“ante el solo pedido del fisco y bajo la responsabilidad de éste.”**

Esta redacción de por sí indica que existe una latente posibilidad de producción de un perjuicio por la actividad lícita del estado.

Más allá del sustento doctrinario en el que reposa la asignación de responsabilidad de los funcionarios, debe considerarse lo que Gelli⁴⁷⁸ denomina el *deber de gobernanza*.

Esta constitucionalista de nota le asigna una gran importancia a que *“no se exima al funcionario público –siquiera al responsable político de la decisión o de la omisión- de la aplicación de sanciones pecuniarias compulsivas o disuasivas, como quiera denominárselas, con tal de que se apliquen. Lo impone el deber de gobernanza, buen gobierno y, además, el leal acatamiento a las decisiones judiciales, interlocutorias o definitivas.”*

Sin embargo no solo no existe un reflejo normativo posterior en aras a establecer efectivamente esa responsabilidad que dimana del articulado, sino que no se verifica indicio alguno [ni aun remoto] de un esbozo de indemnización tasada que tome como punto de partida la regla de ***alterum non laedere***.

La segunda de las pautas que se advierten [si bien en un contexto enteramente diferente constituido por una deuda líquida y exigible] viene dado por el artículo N° 92 de la ley, en tanto enuncia ...*“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 ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, 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 1112⁴⁷⁹, sin perjuicio de la responsabilidad profesional pertinente ante su entidad de matriculación.”* Va de suyo que el autor tiene bien presentes los términos del precedente “Intercorp”⁴⁸⁰ al momento de inmiscuirse en estas lides.

⁴⁷⁸ Gelli, María Angélica, “Lectura constitucional de la ley de responsabilidad del estado”, publicado en La Ley Constitucional, Buenos Aires, Agosto de 2014, N° 5, Punto 6, página 13.

⁴⁷⁹ Código Civil, Artículo N° 1112: *“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.”*

⁴⁸⁰ CSJN, Fallos T. 333 P. 935

Cabe aquí verificar que no estamos a esta altura del trabajo, endilgando al estado una responsabilidad por la acción del funcionario público que deba ser soportado por la comunidad en tanto esta acción sea atribuible a título de dolo, sino invirtiendo el rol atributivo y poniendo el énfasis en la regla que sostiene la prohibición de perjudicar los derechos de terceros –o su consecuente indemnizatorio-

Dicho de manera más llana, la actividad ilícita tendrá una atribución personal, mientras que la lícita (que conlleve un daño a terceros) si podrá llevar aparejado una indemnización [tasada en mi postura] en cabeza del estado.

IX.7.8.2.- La vigencia del Código Civil y Comercial como factor incidental.

Para un estudio acabado de la temática propuesta no puede soslayarse el texto expreso del Código Civil y Comercial recientemente sancionado⁴⁸¹, en especial la sección 9° del título V que establece los “Supuestos especiales de responsabilidad” y que expresamente establece en el artículo N° 1764.- ***“Inaplicabilidad de normas. Las disposiciones del Capítulo 1 de este Título no son aplicables a la responsabilidad del Estado de manera directa ni subsidiaria.”***

A renglón seguido el artículo N° 1765 es certero al delinear el marco normativo de la materia: ***“Responsabilidad del Estado. La responsabilidad del Estado se rige por las normas y principios del derecho administrativo nacional o local según corresponda.”***

El comentario de los autores publicado en INFOJUS es aún más claro al recordar el derrotero legislativo de la atribución de responsabilidad en cabeza del estado⁴⁸²,

⁴⁸¹ Ley N°26994 que sanciona el Código Civil y Comercial de la Nación, de fecha 1 de Octubre de 2014 y Promulgada el 7 de Octubre de 2014

⁴⁸² *“En el texto originario del Anteproyecto de Reforma, la responsabilidad del Estado y del funcionario público se encontraba regulada en los arts. 1764 y 1765. En efecto, el primero de los artículos mencionados regulaba la responsabilidad objetiva del Estado, quien debía responder objetivamente por los daños causados en el ejercicio irregular de sus funciones, sin que sea necesario identificar al autor. A su vez, el art. 1765 regía sobre la responsabilidad del funcionario público, y el art. 1766 culminaba estipulando las reglas aplicables a la responsabilidad lícita de la administración, para los casos en que su accionar genere un desigual reparto de las cargas públicas. Sin embargo, el Poder Ejecutivo nacional, en el Proyecto que remitió a consideración del Poder Legislativo, modificó estas disposiciones. Así, los arts. 1764 a 1766 excluyen del ámbito del Código la responsabilidad del Estado y de sus funcionarios públicos, que se regirá conforme a las normas del*

para terminar el camino informando que *en el ámbito nacional, la ley 26.944 reguló la responsabilidad por actividad lícita e ilícita del Estado, circunstancia que no veda la aplicación analógica del derecho común cuando ello sea necesario*⁴⁸³.

Se cierra la intervención auto acotada del CCyC con el texto del artículo N° 1766.- que dispone en materia de “*Responsabilidad del funcionario y del empleado público. 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 se rigen por las normas y principios del derecho administrativo nacional o local, según corresponda.*”

Cabe ponderar que la profusa doctrina referida a la responsabilidad se remite [con muy pocas excepciones] al régimen anterior a la promulgación de la nueva ley de responsabilidad del estado oportunamente citada (LRE)

Por la razón antedicha no existe una posición sólida de la doctrina en el análisis casuístico de esta norma, sin perjuicio de que eso no inhibe que pueda aventurarme a expresar un correlato entre la atribución de responsabilidad que claramente pondera la norma en trato [y sus reflejos provinciales] con el plexo normativo vigente en materia de responsabilidad por actividad lícita.

IX.7.9.- La adecuación del presupuesto de asignación de responsabilidad del Estado en el caso puntual que integra la tesis. Un adelanto conclusivo.

Como estimo que ha quedado aclarado, participo de la idea de que la recepción normativa de la atribución de responsabilidad directa debe indefectiblemente tener un consecuente empírico sobre el que recaer, *so pena* de considerar el texto de la ley como “letra muerta”.

derecho administrativo nacional o local. Es más, el art. 1764 dispone expresamente que las disposiciones atinentes a la responsabilidad civil no son aplicables a la responsabilidad del Estado de manera directa ni subsidiaria.”, Herrera, Marisa, Caramelo Gustavo, Picasso, Sebastian (Directores), Código Civil y Comercial de la Nación Comentado, Tomo IV, Libro tercero, Sistema Argentino De información Jurídica (INFOJUS), CABA, 2015, Páginas 503/504

⁴⁸³ Cassagne, Juan Carlos, “Responsabilidad del Estado y de los funcionarios y empleados públicos en el CCyC proyectado”, en Revista Jurídica La Ley, 01/10/2012, p. 1. citado en Herrera, Marisa, Caramelo Gustavo, Picasso, Sebastian (Directores), *Código Civil y Comercial de la Nación Comentado*, Tomo IV, Libro tercero, Sistema Argentino De información Jurídica (INFOJUS), CABA, 2015

Ergo, habiendo definido el *tipo* de actividad de la que se trata [lícita] debo confrontar si existe o no –y de existir cuál es su alcance- incidencia en el caso objeto de este trabajo.

Si bien mi posición personal, luego de confrontar el desarrollo de la responsabilidad del estado en el tiempo, su recepción variopinta en la jurisprudencia, su consolidación en torno a la pertinencia pero no tan así respecto a su alcance, la reciente recepción normativa y la subsistencia de la regla ***alterum non laedere*** me llevan a conformar mi criterio personal.

El mismo, como luego será palpable en los análisis de las hipótesis propuestas y por tanto en las tesis resultantes de tales hipótesis, no es otro que inclinarme por la posibilidad de que exista responsabilidad del estado, que éste sea efectivamente no inmune a las demandas, que dicha indemnización sea amplia (es decir eventualmente y prueba mediante) comprensiva de todo rubro indemnizatorio (incluso el lucro cesante) y que la misma sea tasada.

IX.7.10.- Algunas conclusiones que aporta el derecho foráneo.

No puedo terminar esta perspectiva oblicua de intervención de la responsabilidad del estado como un elemento más de la hipótesis presentada, sin verificar qué soluciones encuentra el derecho comparado para responder a los daños que ocasione eventualmente el accionar extracontractual lícito del estado o, siquiera, tienda a la morigeración de los efectos colaterales que redundan en definitiva en evitar los perjuicios al administrado

En ese sentido, y adoptando el mismo criterio metodológico seguido en el capítulo VIII dividiré el tratamiento en España, Portugal e Italia.

IX.7.10.1.- España.

La tesitura en el Reino de España es clara y surge de la lectura misma de la Ley General Tributaria⁴⁸⁴ (LGT) 58/2003, como sostuve al efectuar el análisis en el capítulo pertinente (Cf. Capítulo VIII.1.1)

Es deber recordar la particularidad del sistema todo, es que allí existe –a diferencia de lo que ocurre en la República Argentina- un esquema de ***autotutela ejecutiva de la administración***

⁴⁸⁴ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Vigente hasta el 01 de Enero de 2017), Publicado en BOE núm. 302 de 18 de Diciembre de 2003

Retomando el hilo conductor, se advierte que el sistema se basa en la *garantía* de obligaciones aplazadas, fraccionadas, diferidas o discutidas. Es en definitiva un mecanismo que pondera al mismo tiempo los derechos de los administrados, las circunstancias exógenas de los mismos y la tutela judicial efectiva. Todo este esquema protectorio se realiza sin perder de vista la *necesidad* del ingreso temporal de la renta pública (indispensable para un funcionamiento racional del estado como tal).

El argumento se desprende con claridad de varios artículos periféricos que se han repasado, como por ejemplo: Art N° 65.3 con remisión al artículo N° 82: “ 65.3. *Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta ley y en la normativa recaudatoria.*” También el numeral 4 del mismo artículo describe la forma en que se podrán garantizar los créditos al señalar que: “65.4. *Cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso.*”

A su vez otro indicio de los presupuestos descriptos surge de la sección 4ta que trata de los *derechos y garantías de los obligados tributario*, específicamente en el artículo N° 34 se advierte que 1. *Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:... se reconoce el c) Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta.*

Queda entonces bien claro que no solamente la norma prevé la posibilidad de que la pretensión tributaria pueda generar un perjuicio para el administrado, sino que de garantizarse el cobro de esa deuda a favor del fisco español y salir aquel perdidoso, deberá afrontar el *coste* de constitución y sumar el interés legal, todo ello sin necesidad de requerirlo.

De igual manera, la sección 5ta de la LGT que trata específicamente en su título las “*garantías de la deuda tributaria*”, estableciendo la prelación en el cobro de créditos tributarios y demás cuestiones puntuales que fueron oportunamente abordadas en el capítulo VIII.1.1

Son claves aquí para el correcto entendimiento del apartado, la cita de dos artículos coincidentes.

El artículo 81.6 inc c) segundo párrafo que establece la forma de sustitución de la cautelar tendiente a la morigeración de un eventual daño, y la consecuencia

indemnizatoria en defecto de la siguiente forma: c) *Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.*

En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar. Si el obligado procede al pago en período voluntario de la obligación tributaria cuyo cumplimiento aseguraba la medida cautelar, sin mediar suspensión del ingreso, la Administración Tributaria deberá abonar los gastos de la garantía aportada.

El segundo artículo anunciado se encuentra dentro del “proceso de inspección” pero responde al mismo criterio al establecerse en el artículo N° 146 titulado “Medidas cautelares en el procedimiento de inspección” que:

1. En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.

Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

2. Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

3. Las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron.”

Como es lógico también establece los parámetros de razonabilidad y persistencia acotada en el tiempo, de acuerdo al mismo paradigma que sostuvo a lo largo de todo este trabajo.

IX.7.10.2.- Portugal.

En este caso debe atenderse a lo previsto por la *Lei Geral Tributária* o *Ley General Tributaria*⁴⁸⁵ donde al igual que en el análisis precedente (Cf. Capítulo VIII.1.2) también se contempla la posibilidad –como contrapartida del otorgamiento cautelar- de que se produzcan perjuicios y que aquellos resulten indemnizables en tanto se respete la proporcionalidad que prevé el 51.2⁴⁸⁶, siendo posible tanto a) la ampliación de garantías conforme el numeral 3 del artículo 52⁴⁸⁷ como b) la posibilidad de que la autoridad en determinados casos exima de la presentación de la garantía (Cf. Numeral 4⁴⁸⁸).

Toda vez que es claro el reflejo normativo que permite la sustitución de las medidas decretadas, resulta indispensable adentrarme en las consecuencias disvaliosas del accionar infundado del estado y el método para el resarcimiento consecuente.

En ese contexto se debe indefectiblemente verificar los dos extremos que he definido como baremo de confronte previamente, me refiero a si existe responsabilidad del estado y de resultar afirmativa la respuesta los límites de la indemnización si es que los hubiere.

En el primero de los puntos detallados previamente, es clara la posibilidad de *compensación* que surge de las *pérdidas en la disposición de garantías (total o parcial) en tanto prospere la cuestión de fondo en su favor* (Cf. 53.1⁴⁸⁹), si bien

⁴⁸⁵ Ley General Tributaria Decreto- Ley nº 398/98 - 12/17/98 - DR No 290/98 SERIE I -A Última actualización : Ley nº 82 - B / 2014 y 82 - E / 2014, ambos de 31/12.

⁴⁸⁶ *Artigo 51.2 - As providências cautelares devem ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou difícil reparação.*

⁴⁸⁷ *Artigo 52.3 - A administração tributária pode exigir ao executado o reforço da garantia no caso de esta se tornar manifestamente insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido.*

⁴⁸⁸ *Artigo 52.4- A administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado.*

⁴⁸⁹ *Artigo 53.1 - O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.*

esta se diluye en tanto pueda demostrarse que *no había errores atribuibles a los servicios en la liquidación del impuesto (Cf. 53.2⁴⁹⁰)*

En cuanto al segundo punto, en ambos casos se establece un tope indemnizatorio expreso previsto por la ley, cuanto una fecha en que el pago se hará efectivo⁴⁹¹.

IX.7.10.3.- Italia.

Ha de considerarse –como se dijo en el Capítulo VIII.1.3- que en el caso particular de Italia *no existe un Código Tributario propiamente dicho, ni una norma marco u ómnibus que contemple la materia de manera general, sino que las diferentes leyes tributarias –tanto para tributos a ruolo como para aquellos que no lo son- permiten transitar el complejo mundo tributario italiano. Siendo que en general los el entramado normativo viene dado por conducto de decretos o decretos legge que deben ser rastreados exhaustivamente para lograr un análisis íntegro del tema.*

Corresponde también aclarar que si bien el sistema es coincidente con el nuestro –autodeterminación de la obligación tributaria- se vislumbra la mentada figura del *accertamento con adesione*, generado esencialmente en el marco de un contradictorio con la administración fiscal

Esencialmente las medidas cautelares con que cuenta el fisco italiano en resguardo de la renta pública puede subsumirse en dos, la *ipoteca* y el *secuestro* conforme el texto del d.lgs. 472/997 Art. N° 22 y, más recientemente, Art. N° 29, dec. 78/2010.

Ahora bien, este sistema en particular contempla la integración por tercios como una suerte de garantía para el contribuyente y aseguramiento de la célere integración del que integra la pretensión fiscal.

Así, al interponerse frente al esbozo de la administración un *ricorso* debe indefectiblemente integrarse un tercio (1/3) por el uso de la vía⁴⁹².

⁴⁹⁰ *Artigo 53.2 - O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.*

⁴⁹¹ *Artigo 53.3 3 - A indemnização referida no nº 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.*

Ese tercio autorizado por *norma di legge* tiene como base la *pretensa fiscale* pero –al igual que en la República Argentina- se excluye de tal base las multas no ejecutoriadas.

Debe acotarse que el efecto que la norma asigna a este *ricorso* no es suspensivo respecto de esta medida, salvo que se solicite y consienta expresamente la petición de ese efecto, lo que resulta coherente con el sistema tributario en su conjunto. También considerarse que la normativa italiana contempla morigeraciones a los asientos de inscripciones cautelares, por ejemplo cuando la *ipoteca de immobili* recae sobre la prima casa y en tanto ella no supere los €120.000 (valor que resulta dinámico).

Por último, en el esquema descrito si la *comissione tributaria* resolviera a favor del fisco italiano deberá integrarse el equivalente a los 2/3 restantes, mientras que de lo contrario deberá devolver el tercio cautelado⁴⁹³.

En ambos casos y de resultar perdidoso el fisco italiano deberá soportar los gastos de *pignoramento o ipoteca* según sea el caso, lo que en definitiva constituye una sanción primaria por el ejercicio de una actividad lícita.

CONCLUSIONES DEL CAPITULO IX

He descrito en este capítulo los diferentes supuestos por los que transitó la República Argentina en materia de *Responsabilidad del Estado*. He definido las distintas funciones que –de aceptar la tesis de la responsabilidad- podrían eventualmente generar un perjuicio, en este caso al administrado.

Deslindé también aquellas consecuencias derivadas de un obrar propio y casi delictual del funcionario público (Ej. en la especie: tergiversar datos al magistrado, omitir cuestiones relevantes que hubieran condicionado una denegatoria, etc.)

⁴⁹² Art. 15 del D.P.R.: n. 602/1973 , *tranne il caso di ruolo straordinario (art. 15-bis)*

⁴⁹³ Conforme lo normado en los artículos 15 DPR 602/ 1973; art. 68 D. Legs. 546/92; art. 78 D. Legs. 78/2010. Ver en este sentido tanto http://formazione.ipsoa.it/public/files/pdf/Riscossione_Avezzano.pdf , como la normativa propiamente dicha en: http://www.equitaliaservizi.it/opencms/export/sites/eqs/doc/normativa/Decreto_pr_602_del_73.pdf

Debe entonces –habiendo definido el marco conceptual de responsabilidad del estado extracontractual por actos de naturaleza lícita- poner el acento en dos consideraciones posibles:

a) La primera es definir donde depositar dogmáticamente esa responsabilidad por el daño que se irroge –el que a todas luces surge como absolutamente posible- y si este posicionamiento debería recaer en el peticionante o en alguna categoría específica de aquellas funciones descriptas. (más específicamente la judicial)

Adelanto mi criterio en que no aparece como posible endilgarle al magistrado actuante responsabilidad alguna, en tanto se hubiera ceñido a los datos aportados y a la imposibilidad de contar con una verdad apodíctica –dado lo particular de la instancia procesal-

b) En segundo término, si esta responsabilidad es endilgable al estado como tal. Es aquí donde me enrolo la posición que postula la *responsabilidad del estado* y en consecuencia una reparación en los términos del principio *neminem laedere*.

Luego en ese mismo camino, abordaré el tema en las conclusiones finales y en la incidencia en cada una de las tesis propuestas, ello en lo que se refiere a que *tipo* de indemnización y que *alcance* estimo prudente postular

Más allá de eso, y ponderando los diversos sistemas que he descripto en el apartado pertinente de la presente tesis, considero que se pueden mitigar tanto el impacto para el contribuyente –aplicando una lógica previsión normativa- como el impacto eventual para el fisco requirente (vuelven a mi persona las palabras de Ameghino).

Como sostuve previamente, las soluciones morigerantes que siguen los derechos foráneos operan por la negativa y por la positiva. Por la negativa dejan en claro que la adopción de las medidas en estudio tienen el germen potencial de generar perjuicios resarcibles.

El repaso –cumpliendo el esquema metodológico propuesto- da cuenta del reflejo señalado, aún en hipótesis en los que el sistema contempla la autotutela administrativa de la deuda tributaria (como en el caso del Reino de España)

La positiva por otro lado es el estudio e implementación de mecanismos tendientes a que no se generen estos perjuicios, o siendo irremediable el florecimiento de aquellos, la prevención de tener normas apriorísticas que mitiguen los efectos.

Me inclino, como adelanté, por una posición de resarcimiento amplia inclusiva – arraigo probatorio mediante- incluso del rubro lucro cesante, siendo coherente para establecer un esquema bilateral de seguridad jurídica generar una indemnización tasada con pautas objetivas definidas por ley de manera apriorística, respetando íntegramente el principio de legalidad.

CORRELATO ENTRE EL PLAN DE TESIS, LAS HIPOTESIS DESARROLLADAS Y EL CONFRONTE PUNTUAL CON EL RESULTADO DEL TRABAJO DE CAMPO

CAPITULO X

A los fines de aclarar en qué orden pretendo abordar los capítulos finales debo detallar que recorreré el siguiente camino sistémico. En primer lugar me avocaré al detalle de los puntos expuestos en el plan de tesis, luego la exposición de las hipótesis, derivado de ello el resultado del análisis de confronte con tales hipótesis. Posteriormente, las conclusiones generales, que deberán ser –principio de congruencia mediante- derivaciones lógicas y razonadas de las conclusiones parciales de cada capítulo y, por último, la tesis y prognosis que propongo.

En ese camino, comenzaré ahora exponiendo los extremos contenidos en mi plan de tesis -oportunamente aprobado por el consejo-, el que se fincaba en los siguientes paradigmas:

1- Demostrar que en el sistema legal específico vigente en Argentina –tanto a nivel federal como en los distintos niveles horizontales de gobierno-, los objetivos declamados al instaurar un régimen cautelar sobre *deudas presuntas* son, en sí mismos, extremadamente gravosos para el contribuyente. De igual forma demostrar que las pretendidas *soluciones* adjetivas continúan ese derrotero gravoso por tanto, contrarían los fines primarios sobre los que se sostiene el sistema cautelar en su conjunto.

2- Acreditar que ello fomenta el paradigma al que nos oponemos, es decir una concepción arcaica de *estado imperio* y *ciudadanos súbditos*. Probar que en un estado de derecho corresponde virar hacia un sistema en que se respeten los derechos tanto del estado como del ciudadano, en igualdad de condiciones.

3- Aportar alternativas al sistema imperante, señalando los extremos que estimamos resultan criticables y aportando elementos y/o alternativas de adaptación y adopción de normas jurídicas a tales efectos.

4- Paragonar el sistema jurídico Argentino con el sistema jurídico de otros países, en especial con el sistema utilizado en España, con el objeto de efectuar un análisis comparativo de problemas y soluciones a los casos puntuales.

En razón de ello pretendo encarar a renglón seguido las distintas hipótesis sugeridas, confrontándolas con estos objetivos apriorísticos establecidos como fórmula de comparación.

X.1.- Exposición de las hipótesis propuestas en el plan de tesis.

Se propuso como Hipótesis 1:

Luego de un análisis espacial y temporal de la inserción en el derecho positivo tanto de la norma como la adecuación del sistema cautelar, verificar que es necesaria la creación de un sistema alternativo que contemple las variables tendientes a resguardar el crédito presunto sin soslayar garantías constitucionales de los ciudadanos, en caso que se advierta tal circunstancia.

Se propuso como Hipótesis 2:

Considerar las distintas soluciones procesales que instauran sistemas de sustitución, garantía y plazo razonable en confronte con los objetivos trazados *ab initio* por el legislador para la consecución del objetivo cautelar propuesto, atendiendo a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación referente a la interdicción de la arbitrariedad y el *plazo razonable*.

Se propuso como Hipótesis 3:

Planteo de una solución integral del tema en trato, que contemple las desigualdades de los sujetos involucrados, sus realidades coyunturales y soluciones normativas para todo ello.

X.2.- Desarrollo y resultados del análisis de confronte.

Tengo para mi, que el desarrollo e interrelación entre las propuestas de hipótesis volcadas y aprobadas en el plan de tesis [por conducto de la resolución N° 3704/15] deben seguir la línea de las conclusiones parciales de los capítulos que fui desarrollando y, por consiguiente, derivar en las conclusiones finales que propongo.

En otras palabras, se debe honrar el *principio de congruencia*, no ya como el inveterado principio procesal en el que “*el juez no puede actuar fuera del marco de lo pedido por las partes*”, sino como marco general en el que la aplicación práctica

del citado principio supone que “(...)está prohibido resolver sobre cuestiones no propuestas”⁴⁹⁴.

Ergo, me referiré a una derivación concreta y razonada tanto de los frutos de la investigación como de las conclusiones congruentes que pretendo extraer de dicho análisis.

Con relación a la Hipótesis N°1.

Se derivó de la investigación en el campo, la obvia circunstancia de que el nacimiento e incorporación normativa de la herramienta en el plano nacional, estuvo concebido a través de un decreto y no de una ley, por lo que no se puede acceder siquiera a un diario de sesiones, ni un intercambio de posiciones o siquiera una discusión de motivos que propendieron a su adopción.

Ello también inhibe la posibilidad de interpretar los alcances difusos de términos jurídicos vagos y/o rayanos a la inconstitucionalidad.

La utilización de un lenguaje inadecuado contribuye a enmarcar tanto la norma en sí, como la posibilidad de optar por su mecanismo fáctico dentro del contexto de un estado-imperio y un ciudadano administrado súbdito de ese estado, parámetro del que nos hemos ido alejando como sociedad.

La conjugación de la herramienta operando sobre deudas de carácter presunto, con la afectación de derechos constitucionales por su adopción irrazonable y con la velada posibilidad de ejercer la facultad de petición sin un parámetro objetivo

⁴⁹⁴ Gozaini, Osvaldo Alfredo, El principio de congruencia frente al principio dispositivo, publicado en repositorio digital:

<http://www.gozaini.com/publicaciones/monografias/congruencia.pdf>

auditable empíricamente, tornan el proceso susceptible de una arbitrariedad tal que contraría las más elementales normas de derecho.

Así, la sumatoria de las aristas descritas torna irrazonable el uso arbitrario de la herramienta y conminan a cambiar los términos en que el articulado se encuentra redactado y por lógica a limitar las consecuencias que evidentemente no fueron aquellas que previó el legislador para la tutela –aun cautelar- de los bienes jurídicos comprometidos.

En resumen, se ha verificado que los argumentos contenidos en la hipótesis N° 1 - tanto desde la necesidad de modificar el paradigma con el que opera, como de la obligación de respetar sincrónicamente el objeto delineado y las herramientas y efectos para la consecución de ese objeto- claman por una modificación del *status quo*.

Con relación a la Hipótesis N°2.

En lo que respecta a las posibles soluciones procesales, debo señalar que:

Han servido las comparaciones con los sistemas foráneos, sin perjuicio de lo disímiles que son sus bases fundantes con el sistema tributario argentino, máxime en lo que se refiere a la *autotutela administrativa de la administración*.

Surge claro que el esquema prelativo vigente tiene dos características básicas.

La primera de ellas es que por su diseño responde adecuadamente a las exigencias de un sistema adjetivo que se finca en la cautela y eventual ejecución de los bienes asiento de dichas cautelares, en tanto refiera a deudas de carácter líquido y exigible.

Sin embargo en lo que constituye un segundo rasgo característico, aparece con claridad la insuficiencia de este sistema cuando la constante –deuda- se convierte en variable –su carácter presunto-. En este caso es evidente que tal sistema se muestra falible, y conlleva la evidente potencialidad de generar un daño serio al administrado, cuando no obrar como instrumento de coacción.

La continuidad de este diseño arcaico, basado en una noción que los estados democráticos han individualizado y tendido a erradicar para formar una relación jurídica tributaria en base a la igualdad, debe ser dejada de lado en su expresión más empírica, me refiero puntualmente al orden prelativo cautelar.

Surge prístino que este orden prelativo delineado por el legislador, lo fue a todas luces pensado para abarcar deudas de un carácter enteramente distinto a las que se examinan (líquidas y exigibles) y por tanto las medidas derivadas de tal accionar no tienden a la mantención del patrimonio del eventual deudor, sino a la ejecución efectiva del crédito.

Prueba de ello son los sucesivos precedentes de los juzgados de primera instancia y Cámaras, aun en cuestiones menores como la asignación de competencias jurisdiccionales.

Con relación a la Hipótesis N°3.

En lo que respecta a este punto, abordaré tanto en la tesis como en la prognosis tres soluciones posibles:

a) Una, la de mínima que propende a la aplicación de la norma de manera “conforme” a la constitución, cuya introducción como posibilidad de análisis fuera sugerido por el Dr. Casás. Ello emplaza al operador a adecuar al paradigma constitucional una norma y su redacción para mantener su vigencia, pero conmina indudablemente al legislador –quien dicho sea de paso ha dejado pasar

oportunidades para receptar esta adecuación por más de 50 años- a asumir la responsabilidad por *aggiornar* el sistema normativo de acuerdo a pautas republicanas.

b) La segunda, situada de manera intermedia, que permite conjugar la solución adjetiva, mediante el cambio del orden prelativo en *pos* del respeto al objeto declamado. Ello indefectiblemente implica la minoración de derechos por parte del acreedor, pero como se verá, se adecua mucho mejor al esquema jurídico imperante.

c) La tercera, de máxima, la modificación de la norma en virtud de su inconstitucionalidad no solo por cómo está formalmente planteado sino por su empírica utilización y falta de objetividad de parámetros en su adopción, lo que la torna formalmente arbitraria y carente de razonabilidad.

Abarcando a cualquiera de las tres soluciones que habré de proponer, se delinearé un sistema en paralelo que permita discutir aun el fondo de la cuestión tributaria, manteniendo incólume el patrimonio del deudor.

Para ello existen a mi criterio varias soluciones dependientes del estado procesal administrativo o procesal judicial en que se halle el asunto. Toda vez que la norma contempla la posibilidad de acudir a la herramienta “en cualquier momento” debe contemplarse una solución asequible para las instancia de fiscalización o de determinación de la materia imponible, otra distinta para cuando esta determinación ya ha sido resuelta y otra –quizás escalonada- para cuando existe una etapa recursiva que se ha ejercido.

Las soluciones que propondré siguen este esquema de exclusas, contemplando desde una interpretación “conforme” de la norma con una inversión del orden prelativo, pasando por el ofrecimiento de garantía real o personal suficiente en etapa determinativa, y arribando hasta un esquema de garantía de obligaciones

vía caución con una salida en supuestos de imposibilidad de caucionar similar a la probanza de un Beneficio de Litigar Sin Gastos⁴⁹⁵.

CONCLUSIONES GENERALES

CAPITULO XI

He aquí las conclusiones generales, que no deberían ser en sí mismas sino una derivación congruente de las conclusiones parciales que abordé al cierre de cada capítulo.

Efectivamente de esta forma han sido concebidas, y darán paso al desarrollo de la tesis propiamente dicha y a la prognosis que estimo se deriva de conjugar la experiencia personal en la República Argentina –comprensiva de la mirada de Nación, Provincias y Ciudad Autónoma de Buenos Aires- con las experiencias y soluciones foráneas.

Va de suyo que no cometeré el error de importar automáticamente una solución brindada por el derecho extranjero sin contextualizar el ámbito particular en que dicha medida se planteó y desarrolló a lo largo del tiempo. Si bien considero que

⁴⁹⁵ Es importante tener en cuenta que la figura no le es extraña al Fisco Nacional, quien no solo actúa como garante de la prueba que se ofrezca en el incidente de litigar sin gastos, sino que también cumple el rol de “parte” de acuerdo a los términos del artículo N° 81 del C.P.C.C.N en tanto dispone: *“Producida la prueba se dará traslado por cinco días comunes al peticionario, a la otra parte, y al organismo de determinación y recaudación de la tasa de justicia. Contestado dicho traslado o vencido el plazo para hacerlo, el juez resolverá acordando el beneficio total o parcialmente, o denegándolo. En el primer caso la resolución será apelable al solo efecto devolutivo.”*

sería necio pretender aplicar una solución sin considerar las circunstancias particulares que rodean el derecho foráneo, no me resulta ajeno el hecho de que en incontables oportunidades esta es la dinámica que se aplica sin miramiento ni reproche *ex post*.

Abordaré entonces, de forma gradual y paulatina el tamiz de conclusiones, exponiéndolas en dos planos, el de “pautas generales” y el de “pautas particulares” que derivan de este trabajo de investigación.

Pautas generales:

1) Resulta evidente de la lectura de la norma de base, como también de sus reflejos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que la herramienta no es indispensable.

Va de suyo que sus efectos son –para el fisco que se trate- una solución a la apremiante necesidad de recursos, mas esto no implica desde el marco estrictamente teórico que la medida deba indefectiblemente formar parte del sistema tributario como *condición necesaria*.

Prueba de ello, es que como señalé en el capítulo II, al promulgarse la ley N° 11683, aquella no contemplaba la herramienta.

Otro indicio de mi afirmación se obtiene del hecho empírico de que transcurrieron 13 años hasta su inclusión en el plexo normativo, no resultando un dato menor que hubiera sido incorporado por decreto (y por tanto no se conozcan los fundamentos que motivaron la inclusión).

No solo eso, sino que al día de hoy, si bien la herramienta es utilizada de forma constante por los diferentes Fiscos Provinciales, Nacional y de la C.A.B.A., existen jurisdicciones que no la contemplan en sus Códigos Fiscales, probando entonces que se puede recaudar perfectamente sin acudir a la necesidad de acudir a ella. A

su vez, y en lo que a generación de riesgo subjetivo se refiere, debo recordar una vez más que el legislador entendió pertinente ampliar las haciendas provinciales y de la CABA dentro del bien jurídico tutelado del Régimen Penal Tributario ya en 2011⁴⁹⁶, estableciendo una paridad normativa aún en el ámbito penal (tanto de forma vertical como horizontal).

2) Del mero repaso del texto vigente, cuyo mimetismo es absoluto en las jurisdicciones locales –con la salvedad de algunas jurisdicciones que generan incluso mayor preocupación por lo *laxo* de su redacción- surge claro que ese sesgo de *estado imperio* reside en la etimología de la redacción misma.

Si bien esta característica se condice con la época en la que la herramienta se incorporó al plexo normativo, no puedo dejar de considerar que al momento de la factura de la presente tesis la herramienta **se mantiene vigente** –sobreviviendo a las sucesivas reformas legales, como así también de textos ordenados- como el hecho de que también perdura su impronta, sus efectos y fórmula semántica.

Es claro que tanto la tendencia global, como la propensión en el ámbito del derecho en sí mismo, han tomado un rumbo mucho menos autoritario, habilitando el florecimiento del respeto por los derechos de los individuos.

La autonomía sustantiva del derecho tributario como prueba de ese avance fue debidamente inculcado por los docentes de esta alta casa de estudios, y así es como entiendo debe ser.

Por lo dicho, aquellas rémoras del pasado que trasuntan en “obligaciones” hacia los magistrados de la constitución, imposiciones de plazos exiguos que devienen

⁴⁹⁶ Me refiero a la reforma que introdujo la ley N° 26735 a la ley N° 24769, cuya sanción data del 22 de Diciembre de 2011 y su promulgación del 27 de Diciembre del mismo año.

en la imposibilidad real de análisis de medidas que minoran derechos constitucionales y responsabilidades escuetas y redundantes, deben ser desterradas. De igual forma debe seguirse este camino en lo que hace a la utilización de *términos jurídicos vagos* que conllevan indefectiblemente a la apertura de un espacio interpretativo, que en el mejor de los casos resta seguridad jurídica al administrado y torna vidrioso el proceso derivado.

3) Es interesante advertir y coincidir con el carácter que asignan, tanto el legislador como los tribunales jurisdiccionales, a la *renta pública* desprendiéndose claramente del trabajo de investigación que esta relevancia genera efectos palpables.

Así en miras a la integración del tesoro, se incrementan las facultades del fisco en relación al *tipo* de renta de que se trate, se minoran derechos constitucionales en atención a dicha importancia, se habilitan a diario vías de hecho, se soslayan reglas adjetivas para el acceso a la jurisdicción de la Corte, etc.

Sin perjuicio de que, como demostré, lo antedicho es efectivamente así, en los casos en que ocurre hay un celo específico respecto de otros factores que deben considerarse, a saber: razonabilidad, no arbitrariedad, verosimilitud del derecho invocado, peligro en la demora, tendencia a la neutralidad, proporcionalidad, no lesividad, etc. En efecto, en palabras de la Corte Suprema de los Estados Unidos, funciona correctamente el sistema de *check and balances*.

4) Si bien con algunos matices, como señalé y expuse con fallos que median entre ambas soluciones, es bastante clara la tendencia de la justicia en reconocer la necesidad de acreditar el *fumus bonis iuris* y el *periculum in mora*.

De igual forma se advierte la consonancia en que a mayor acreditación de uno de los extremos menor necesidad de la acreditación del otro, lo que no implica que no deban ser acreditados ambos.

5) A esta altura, debo mantener mi posición relativa a que la interpretación *conforme* a la Constitución obliga al intérprete a sostener que la norma no “conmina inexorablemente al magistrado a decretar la medida” sino que cuando dice “deberá” debe entenderse que deberá dictar sentencia, de acuerdo a su leal saber y entender, evaluando las probanzas aportadas por los requirentes y el cumplimiento de los extremos de verosimilitud y peligro que indefectiblemente deben estar presentes.

6) Por último en este apartado, y no por ello menos importante la misma crítica que se hace a diario -relativa a la importación de soluciones foráneas al ámbito propio sin mayores análisis ni miramientos- es la misma que se intentó aplicar desde el año 1946 en que se adoptó la herramienta.

Mi afirmación encuentra sustento en que se desprende fácilmente del análisis que el sistema adjetivo de las medidas cautelares que –por vía de aplicación supletoria se tornan relevantes en el tema *sub examine*- no está diagramado sino para acudir en auxilio de deudas de una naturaleza disímil a la que se estudia en este trabajo.

Es claro que el sistema antedicho obtiene su máxima eficiencia cuando se trata de cautelar deudas líquidas y exigibles, y se encuentra insatisfactoriamente diseñado para hacer frente a deudas de carácter presunto como las que me convocan.

Ergo, esta disociación de base, deja al descubierto que el objeto que se declama al establecer la herramienta no puede ser suplido por una norma adjetiva que no fue establecida con esos parámetros en vista.

Así, lucen descolocadas las soluciones porque la misma naturaleza subyacente de la deuda desdibuja el objeto y por tanto –en la mayoría de las oportunidades- impide que se sortee el *test* de razonabilidad o arbitrariedad. A ello se le suma una redacción arcaica y las diversas necesidades coyunturales –cuyo reflejo no puede

ser ajeno- mientras que a paso firma la jurisprudencia ha ido virando a favor de los derechos de los contribuyentes haciendo respetar las garantías constitucionales de manera operativa.

A este derrotero descriptivo debe sumársele el comparativo con las legislaciones foráneas que receptan no solo el perjuicio potencial de las medidas, sino también una forma de morigeración de tales efectos por la vía de la garantía apriorísticamente constituida.

A su vez ha de considerarse que actualmente como República nos encontramos inmersos en un contexto de reconocimiento de la responsabilidad del estado por acto lícito que otrora hubiera sido impensado, restando dilucidar con claridad el alcance [amplio o acotado] de la indemnización, pero ya sin la discusión bizantina respecto de si es inmune o no el Estado a los daños que su actividad lícita causa.

Si a ese panorama se le adiciona el convencionalismo moderno *post* reforma constitucional en 1994, el cóctel resulta indefectiblemente en la necesidad que se detallara en la tesis de este trabajo, en tanto se pretenda mantener un estado republicano y federal de acuerdo a las pautas otrora impuestas por el constituyente.

Pautas Particulares:

1) En materia de las pautas particulares que integran estas conclusiones generales, observo en primer lugar la desigualdad de legislaciones, como así también la notoria disidencia entre las jurisdicciones que adoptan la herramienta.

Se han verificado estas disidencias sustantivas en lo que respecta a:

- Tipo de cautelares a adoptar (sesgadas por la propia norma o vía remisión amplia al código adjetivo).

- Sustitutibilidad de las medidas que se traban o impedimento de perfeccionamiento de la sustitución ofrecida.

- Diversidad de plazos de caducidad de las medidas, establecidas al antojo del legislador provincial y sin un criterio de logicidad.

2) Lo mismo ocurre con el análisis relativo al abandono a nivel nacional de la posibilidad de sustituir las medidas que se adopten por una doble posibilidad de garantía. Me refiero a *garantía real o personal suficiente*, como originariamente preveía el Decreto de 1946.

Este abandono tiene como único fundamento histórico las necesidades de recaudación, lo que implica lisa y llanamente dotar de virtualidad jurídica a la pena de banquillo, o como se puede advertir de las resultantes del trabajo de investigación validando la coacción del estado.

Debo sin embargo señalar que algunas jurisdicciones aún mantienen la doble posibilidad sustitutiva, situación que no solo me lleva a afirmar que se puede sostener la herramienta dándole al deudor presunto la posibilidad de hacer menos lesiva la sanción impropia, sino que el conceder también esta posibilidad de ofrecer una *garantía personal suficiente* maridaría mucho más coherentemente con el objeto declamado y con el *tipo* de deuda presunta que subyace.

3) Del somero repaso por la doctrina y la jurisprudencia puede advertirse que en materia de seguridad social –que como se dijo se encuentra efectivamente remitida por los decretos aplicables en la materia- la concesión de medidas de esta naturaleza es casi inexistente.

Cabe recordar que el fuero de la Seguridad Social parece más imbuido por los acontecimientos recientes de la República Argentina en las necesidades de los

ciudadanos que el fuero en lo Contencioso Administrativo, a veces más propenso a la concesión sin miramientos de lo solicitado por algunos fiscos.

4) En lo que respecta al lineamiento análogo que brindé en el punto 4) de las *pautas generales* inserta en este mismo capítulo de *conclusiones generales*, debo señalar aquí que –aún contra mi posición- se encuentra un grado mayor de coincidencia en la jurisprudencia en lo relativo a que sería necesario contar con un proceso formal de determinación de la materia imponible para medianamente probar la verosimilitud del derecho.

Como expuse oportunamente no comparto esta posición, dado que contraría la letra de la ley y fulmina la posibilidad de acreditarla por otros medios, como así también, convierte la “*vista*” del proceso determinativo en una circunstancia constitutiva e ineludible, no prevista por la ley.

Sin embargo, debo resaltar que es así como lo ha resuelto la mayoría de los fallos de la CNCAF.

5) En materia conclusiva general, debo replicar las estadísticas que arrojan luz sobre el particular, en tanto concluyen que un 92% de las jurisdicciones han adoptado la herramienta, que un 78,26% utilizan el lenguaje imperativo impropio para con un magistrado de la Constitución, que un 56,52% contemplan expresamente que la medida se podrá solicitar en cualquier momento. En ese mismo esquema, siete jurisdicciones del universo auditado se inclinan por el embargo preventivo únicamente, lo que resulta en un porcentaje de 30,43%, cuatro de las restantes contemplan ambas medidas –embargo preventivo e inhibición general de bienes- lo que representa un 17,39% y por último doce casos en los que la legislación habilita la solicitud de otras medidas cautelares previstas en los códigos adjetivos, que redunda en un 52,17%.

En lo relativo a la posibilidad de sustitución de las medidas decretadas, se observa que se debate entre tres opciones: a) que se pueda sustituir por garantía real, que para este supuesto son solo dos los esquemas normativos que lo limitan al embargo preventivo, representando un 8,70 %; b) la opción que contempla la posibilidad de sustituir por garantía real y personal suficientes, en esta oportunidad doce jurisdicciones, lo que hace un 52,17% y por último, c) un universo de nueve casos que no especifica nada respecto de la posibilidad de sustitución y obedece al orden de 39,13%.

Asimismo y siguiendo con este esquema se han analizado también el estándar de los plazos que conceden las normas nacionales, provinciales y de la CABA, donde siete de las jurisdicciones que optan por los 300 días, lo que hace un 30,43%; luego dos que se inclinan por 180 días, es decir un 8,69%; así en un caso impone 150 días, lo que es un 4,34%; dentro de las jurisdicciones que otorgan 120 días advierto tres casos, lo que refleja un 13,04%, dos casos que prevén los 90 días, lo que hace un 8,69%; cuatro casos que imponen una suspensión de 60 días, lo que hace un 17,39% y por último los cinco casos que nada dicen respecto del plazo de caducidad, representado un 21,73%.

Para finalizar, en cuanto a la suspensión de plazos y pendencia recursiva observé que una de las jurisdicciones opta por suspender por 90 días, lo que hace un 4,34%; luego dos suspenden por 60 días, es decir un 8,69%; en la suspensión por 30 días advierto cinco casos, lo que resulta ser un 21,73%; dentro de las jurisdicciones que otorgan 15 días de suspensión advierto un caso, lo que refleja un 4,34%, dos casos que prevén la suspensión de 10 días, lo que hace un 8,69% y por último doce de los casos restantes no prevén expresamente un plazo de suspensión, lo que redunda en un 52,17%.

6) En lo que respecta a las soluciones foráneas, las mismas llevaron un lineamiento coherente expuesto en la apertura del capítulo pertinente (Ver Capítulo VIII).

Así advertí que los esquemas administrativos y judiciales de los países considerados eran disímiles a los nuestros, pero –con las particularidades del caso- verifiqué que los principios generales de minoración de los efectos contra subyacencia de deudas presuntas, se encuentran presentes, al igual que la acreditación de los extremos indispensables para la concesión de la medida.

Sin embargo, dadas las particularidades coyunturales y de educación tributaria misma, he notado soluciones *ex ante* a los problemas que se suscitan por la adopción de herramientas de la índole como las analizadas. En ese sentido, analicé las posibilidades de garantizar las deudas sometidas a discusión administrativa, contencioso administrativa y judicial en un esquema –una vez más- completamente diferente al de la República Argentina (me refiero específicamente a la auto tutela administrativa de los créditos públicos).

7) Por último, se introdujo un capítulo específico (Cáp.IX) que permitió efectuar un análisis del derrotero histórico de la asunción de responsabilidad del estado, y su mutación en el tiempo. Se dilucidó por etapas el avance global y local del concepto y se logró establecer que hoy corresponde sostener la responsabilidad del estado por acto lícito. Propondré en el apartado dedicado al desarrollo de las hipótesis, la adscripción a este tipo de responsabilidad, el respeto al principio que incorpora el daño resarcible de manera amplia, y se aventurará un tipo específico de indemnización posible.

Habiendo entonces abordado el análisis de la totalidad de las conclusiones parciales, amalgamado las mismas en la recolección de elementos que nutren a estas conclusiones generales, el desarrollo de la tesis en sí mismo tanto como la prognosis que derivan de esa intervención, debieran resultar frutos maduros de este derrotero que caigan entonces por su propio peso y no sofismas forzados al efecto.

Como corolario de este apartado conclusivo general, es indispensable tener en mente dos extremos:

El primero es que la herramienta en sí misma no es el problema, sino las soluciones adjetivas inadecuadas que se proponen para hacer cumplir el objeto que declama el legislador. Ergo, corresponde analizar el impacto de la medida, subrayar sobre qué pilares fundantes se sostiene y verificar que las acciones que se tomen en consecuencia, confrontadas con aquel objeto, no vulneren la razonabilidad o se tornen arbitrarias, teniendo en ese supuesto que comprometer nuestra acción en pos de la descalificación de las mismas por no superar el test de constitucionalidad o readecuar la acción, para acompañar esa “*interpretación conforme la constitución*” que permite aplicar la norma en un contexto razonable.

En segundo lugar, recordar que *el mismo martillo que rompe el cristal forja el acero*, y por tanto resultará en definitiva el uso y objetivos que subyacen los que deben indefectiblemente situarme frente a soluciones que no pueden ser intercambiables entre sí. Cada herramienta cuya base sea disímil, no puede compartir –por imperio del ejercicio de una lógica básica- iguales soluciones, so *pena* de vulnerar derechos de los administrados.

Finalmente, debo acudir al criterio rector que surge de la enseñanza de los entrevistados, relativa a la necesidad implícita de acudir al diagrama constitucional –me refiero al aporte del Dr. Bulit Goñi en cuanto al *federalismo* que debe primar-, como la doctrina que se refleja en el precedente “Don Manuel de Ocampo” (Cf. Fallos T. 10 P. 203) –aportado por el Dr. Casás- donde se establece la necesidad de que la administración sea *leal, franca y pública en sus actos*, no pueden ser tomados a la ligera.

Estos argumentos, más la inmanente necesidad de respetar a los ciudadanos, sus derechos y garantías hacen necesario el abandono de los

trazos de un estado autoritario con súbditos, para dejar el camino de superación hacia un derecho tributario sustantivo autónomo, maduro y con un norte de republicanismo que debe sobrevolar como un halo que se derrame y dirima en definitiva cualquier controversia.

TESIS.DESARROLLO Y PROGNOSIS

CAPITULO XII

He llegado hasta esta instancia luego de un largo camino de investigación y exposición, y considero necesario plantear -para el acometimiento del objetivo impuesto-, un sistema de abordaje tanto de la tesis propiamente dicha como de la prognosis que auguro.

En ese sentido, viene a mí el primer postulado de la teoría de los problemas que requiere un diagnóstico certero que contemple datos empíricos tales, que no me dejen opción sino la de considerar el tema propuesto como un *verdadero problema*. Así, a partir del convencimiento de la noción del problema, su existencia, sus efectos nocivos y sus posibilidades de solución, puedo realmente plantearme la necesidad de esbozar una tesis que corrija los desvíos.

Creo que el derrotero de este trabajo de investigación es central para poder afirmar que efectivamente existe un problema, que ha sido identificado cuanto

también sus efectos y que ellos son –a mi criterio- no solo nocivos sino contrarios al objetivo inicial que permite que el Fisco (Nacional, Provincial o de la C.A.B.A) accedan a esta prerrogativa cautelar.

Siguiendo el abordaje sistémico propuesto, me planteo a) efectuar un resumen que hará de marco a las distintas posiciones enfocando con claridad el detalle de problemas y efectos advertidos a lo largo de la investigación, b) detallar –en cascada- la distintas soluciones que considero posibles frente al problema, c) esgrimir mi postura personal relativa a al menú de opciones que se detallen y por último, d) efectuar una prognosis.

A mi criterio existen una serie de problemas detallados a lo largo del presente trabajo y varias posibles soluciones que conllevan un menor o mayor grado de intervención de los operadores tanto políticos/legislativos como judiciales.

a) Resumen de inconvenientes advertidos a lo largo del trabajo de investigación.

Debo señalar que el presente resumen no pretende suplir el desarrollo argumental vertido con antelación en los capítulos precedentes, por lo que tampoco abarcará todos y cada uno de los extremos controvertidos, sino que volcaré aquí lo que me parece que tiene mayor incidencia en las propuestas de tesis venideras.

En ese sentido, subrayo que no es indispensable la existencia de la herramienta para el normal funcionamiento de un sistema tributario como el de la República Argentina. Como prueba de esta afirmación solo cabe remitirse por un lado a que al sancionarse la ley la figura no se encontraba presente, y que la incorporación normativa –hecha por *decreto-ley*- ocurrió trece años más tarde. A su vez, existen jurisdicciones que no contemplan aun hoy este certificado de deuda presunta, por lo que es claro que no es imprescindible para la normal *percepción de la renta pública*.

De la misma manera que no es imprescindible su existencia, se ha verificado que el orden prelativo que se establece en algunas jurisdicciones –respecto del tipo de cautelar que puede adoptarse- no tiene un carácter constitutivo sino meramente declarativo. Prueba de la afirmación precedente la dan los textos de los códigos fiscales de algunas jurisdicciones y la jurisprudencia reseñada.

Sin bien es claro que las distintas cautelares detalladas tiene efectos sobre los bienes y sobre la prioridad de derechos relativos a otros acreedores –como es el ejemplo del *prior in tempo, potior in iure*-, no menos cierto es que el esquema que subraya dichas prioridades está pergeñado para la cautela y posterior ejecución de los créditos líquidos y exigibles, desdibujándose su objetivo cuando la deuda que subyace no alcanza sino la categoría de *presunta*.

Quedó detallado que el pretendido ropaje objetivo cede –y así lo expuse y confronté en el capítulo de análisis de jurisprudencia- dejando paso a la discrecionalidad exorbitante de las diferentes administraciones y blandiendo la espada de la arbitrariedad e irrazonabilidad. En ese camino, los principios de mínima intervención, neutralidad, lesividad y proporcionalidad han quedado en desuetudo.

Una prueba de lo antedicho es la mutación normativa que también señalé, relativa al cercenamiento –contenido en la norma introductoria original- de sustituir la medida cautelar que se decreta por una *garantía real o personal suficiente* para dejar solamente al deudor presunto con la posibilidad de ofrecer en sustitución una *garantía real suficiente*.

Todo ello, sumado a la inexplicable utilización de fórmulas lingüísticas que no resultan acordes con un estado de derecho –y sobre las que han recaído mis críticas oportunamente- me llevan a pensar la razón por la que estos problemas se presentan.

Si a todo este detalle esbozado se le suma la posibilidad de que el Fisco pueda solicitar “en cualquier momento” esta medida y que incluso –desde el plano estrictamente normativo- no se exija un acto administrativo que dé inicio a un proceso determinativo de oficio debidamente comunicado al administrado, el cóctel final de inconvenientes surge evidente. No debo olvidar que las legislaciones provinciales han ido incluso más allá y han permitido que se acuda – en torno a una deuda de carácter presunta- a la traba de medidas cautelares en cuenta, al nombramiento de interventores recaudadores o a la apertura de cajas de seguridad.

Creo sinceramente que la razón es una sola, lo he vivido. Es la tergiversación del objetivo declamado por el legislador al establecer la prerrogativa que permite tornar la medida cautelar en un **instrumento de coacción** que genera, por un lado un riesgo subjetivo en el administrado y por el otro, ofrece una solución de índole pragmática al problema de los plazos involucrados en la solución de las controversias contencioso administrativas. Ninguna de las “*pretendidas soluciones*” -a mi criterio- se ajustan a derecho.

b) Tres posibles soluciones. A manera de tesis.

b.1) Posición de máxima.

No pierdo de vista que la jurisprudencia ha señalado –en un planteo concreto- la constitucionalidad de la herramienta, pero considero que el fallo de la Cámara de la Plata no tuvo en miras la real utilización de la medida en un plano empírico.

Prueba de ello son los pretendidos antecedentes objetivos de los que intenta valerse la norma intramuros para fundar la petición, argumentos que dicho sea de paso –y a la luz de los fallos vertidos en el acápite pertinente- no son invocados o probados de manera suficiente.

En ese rumbo, y considerando que la arbitrariedad e irrazonabilidad –con la profundidad que detallé oportunamente y a la que me remito por razones de economía- se encuentra en las razones de la toma de decisión, en los plazos que toman las diferentes administraciones y en la consecuente *pena de banquillo* que debe sufrir el administrado en el interregno, por lo que en ese camino una de las opciones bien podría constituirse en la posibilidad de decretar la inconstitucionalidad de la norma.

Tengo claro que la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación determina la declaración de inconstitucionalidad de una norma como una medida de *ultima ratio*⁴⁹⁷, sosteniéndose así que “*el juez debe tratar de preservar la ley y no destruirla*”, de modo que “*se impone la regla de no declarar la invalidez de una disposición legislativa si ésta puede ser interpretada cuando menos, en dos sentidos posibles, siendo uno de ellos conforme con la Constitución*”.

También que se ha sostenido que: “*Que, consecuentemente, se ha declarado también que por la gravedad de tales declaraciones judiciales de inconstitucionalidad, debe estimárselas como una última ratio de orden jurídico — Fallos: 249:51 y otros. De tal manera que no deba recurrirse a ellas sino cuando una estricta necesidad lo requiera— doctrina de Fallos: 248:398; CORWIN, The Constitution of the United States of America, Washington, 1953, p. 562*” (“*Alberti*”, Fallos: 260:153, 154).⁴⁹⁸

⁴⁹⁷ C.S.J.N., Fallos: 288: 325; 290: 83; 292: 190; 301: 962; 324: 3345, 4404; 325: 645, entre otros citados por Garay, Alberto F., “El nuevo derecho común, la Constitución y los tratados”, Publicado en: RCCyC 2015 (agosto), 17/08/2015, 25, página N° 5.

⁴⁹⁸ Garay, Alberto F., “El nuevo derecho común, la Constitución y los tratados”, Publicado en: RCCyC 2015 (agosto), 17/08/2015, 25; página N° 9 y su cita.

Por ello, de optarse por esta posición, bastaría -desde mi óptica- con declarar la inconstitucionalidad del artículo N° 111 de la ley N° 11683, manteniendo su aplicación, por vía de la supletoriedad que prevé el artículo N° 116 de la misma ley, de aquellos extremos contemplados en el C.P.C.C.N relativos a las medidas cautelares. (Obviamente dejándolos operativos para las que recaigan sobre deudas líquidas y exigibles).

Evidentemente, si se decidiera transitar por este camino, los argumentos que adunarían esta postura no podrían ser ajenos a las críticas relativas a las fórmulas semánticas elegidas y replicadas a lo largo de los años. Me refiero como es obvio al lenguaje imperativo, a los deberes impuestos a los magistrados y a los exiguos plazos que marca la norma para el análisis de concesión.

En esta hipótesis, de prosperar el planteo de inconstitucionalidad de la norma y de su anclaje que derrama en los estados provinciales y la C.A.B.A poco importa el análisis del capítulo IX, relativo a la responsabilidad del estado por acto lícito, toda vez que con dicha declaración caería también su consecuente. Reservaré entonces mi posición respecto del alcance de indemnizatorio para otra tesis.

b.2) Posición que prevé la extrapolación de soluciones foráneas.

Esta posición –a mi juicio irrealizable en el contexto proposicional del derecho tributario argentino- contempla la posibilidad de tomar algunas soluciones foráneas percibidas y trasladarlas al ámbito local.

Es importante resaltar, una vez más, mi negativa de importar fórmulas automáticamente sin previamente efectuar un análisis serio de las bases en las que se apoya el sistema tributario en general. Me refiero por ejemplo a la imposibilidad, en este estado de situación, de importar la *autotutela ejecutiva de la administración* al ámbito local, por el cambio de paradigma que traería aparejado.

Sin perjuicio de esta advertencia, esta segunda opción podría contemplar ambos extremos del problema, me refiero: a) a la necesidad del fisco de cautelar una deuda de carácter presunta para evitar la insolvencia *ex post* y b) no irrogar un perjuicio irreparable a los contribuyentes mientras la deuda se mantiene en condición de *presunta*.

En este esquema, la propuesta podría ser garantizar las deudas *ex ante*, estableciendo las condiciones en las que la volatilidad amerita esta garantía, tendiendo nuevamente a que esas condiciones fueran objetivas. Ello supliría el problema de la cautela para la órbita fiscal.

Esta solución deja huérfana la posición del contribuyente que no puede garantizar la deuda por la inexistencia de un bien, o el elevado costo de un seguro de caución, por lo que cabría delinear un sistema en paralelo para estos casos, similar a las demostraciones que deben hacerse en un incidente de beneficio de litigar sin gastos, de acuerdo a lo que señalé en el punto IX.2.- con relación a la hipótesis N° 3 –dejando en claro la advertencia que aun el fisco detenta el carácter de parte en ese incidente-

En esta postura, extrapolando el alcance de la responsabilidad del estado por actividad lícita, la situación se auto regula. Es así que aún en los sistemas disímiles al nuestro -como el español en los que existe *autotutela administrativa*-, los extremos sobre los que se apoyan estas medidas son previstos con antelación, ergo los efectos son igualmente mitigados por mecanismos adjetivos.

Me refiero a las garantías que oportunamente analicé y que permiten mantener la expectativa del fisco reflejada en su pretensión fiscal, el eventual cobro célere de la renta pública [indispensable en palabras de Ameghino] y los derechos de los administrados a defender con rigor lo que creen justo.

b.3) Posición intermedia. Interpretación conforme.

Tengo como ciertos los problemas esbozados en el apartado a) del presente capítulo, pero no puedo perder de vista –al haber ya detallado la posición de máxima en el *pto. b.1)* y *la foránea en el pto. b.2)* - que la *renta pública* como tal tiene la relevancia que le asigna la C.S.J.N en sus fallos.

En ese sentido, si se colige que la herramienta o su utilización no solo serían constitucionales sino que el resorte para su decreto descansa en el análisis del magistrado en torno a la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora, deben indefectiblemente morigerarse sus efectos.

Esto es así no solo por el carácter de la deuda que subyace –presunta aún- sino porque se han sesgado las posibilidades del administrado de morigerar dichos efectos.

Esta tesis propone entonces, en primer lugar volver a la redacción original que tenía el artículo que incorporó la herramienta, permitiendo ofrecer en sustitución de la medida cautelar decretada no solo una *garantía real* sino también una *garantía personal suficiente* (como lo siguen teniendo algunas jurisdicciones provinciales).

En segundo lugar, invertir el orden prelativo de medidas a adoptar, en atención a que ello morigeraría los impactos en las pequeñas y medianas empresas o con *cash flow* limitado, a la vez que permitiría mantener el pretendido objetivo por el cual las medidas de este *tipo* se habilitan en este estadio procesal.

Esta propuesta, que seguramente podría ser objetada por las administraciones dejaría en claro mi argumento relativo a que existe no solo arbitrariedad en la solicitud, sino que el objetivo que se **persigue no es el declamado de mantener incólume el patrimonio del deudor presunto, sino presentarle un panorama empírico que –coactivamente- lo fuerce a conformar un ajuste.**

Es claro que alcanzo a entender la diferencia entre un embargo de bienes y una inhibición general, y la diferencia de derechos preferentes que uno y otro concede, mas estimo que este precio a pagar es el adecuado si se consideran las diferentes características de las deudas que subyacen. (Sin contar por supuesto que dentro de la esfera potestativa de los Fiscos se encuentra la posibilidad de asignar mayor celeridad en virtud de la importancia del caso y por consiguiente resolver el carácter de la deuda antes de los 300 días hábiles judiciales).

La aplicación automática de complejos sistemas procesales pensados para acudir a la cautela y ejecución de deudas líquidas y exigibles no puede, bajo ningún punto de vista, ser extrapolado a un sistema cautelar en el que no se pretende la ejecución de los bienes para el cobro de un crédito, sino la cristalización del patrimonio del eventual deudor para atender a una eventual resolución contraria a sus intereses. De la misma manera que –como sostuve al estudiar el derecho comparado- no deben importarse automáticamente soluciones foráneas, tampoco debe hacerse lo propio con sistemas que responden a objetivos disímiles.

Aquí sí es necesaria una toma de posición, toda vez que opera como petición de principio (*petitio principii*) y en tanto se interprete esta norma conforme a la constitución podrá efectivamente generarse un perjuicio indemnizable. Sostendré luego al develar mi posición personal no solo el reflejo del estado actual de la doctrina y jurisprudencia en materia de responsabilidad y negativa a la inmunidad del estado en el despliegue de su actividad lícita (Cf. Capítulo IX) sino también el alcance y forma de esa indemnización propuesta.

c) Opinión e inclinación personal.

Creo, sin perjuicio de enfatizar que mi experiencia personal me ha puesto en varias oportunidades frente a casos donde se advierte la relativización de los

extremos *pretendidamente objetivizados* que sustentan el pedido, que los problemas que se detallaron en el resumen **son reales**.

También considero que los efectos que se generan –por ejemplo en un embargo bancario de cuentas para pagar sueldos- no se condicen con el objetivo que tuvo en miras el legislador al instaurar la posibilidad de utilizar esta herramienta.

He percibido que la mala utilización de la medida en trato se torna efectivamente en una *pena de banquillo* que conmina –por lo general a las pequeñas y medianas empresas que son en definitiva las más vulnerables- a una exhortación *cuasi* extorsiva.

Que entonces, en *pos* de seguir la doctrina de la C.S.J.N. que marca el decreto de inconstitucionalidad de una norma como un acto de extrema gravedad institucional, y concordando entonces con la lectura que hiciera el Dr. Casás de la situación, me inclino por una ***interpretación conforme*** a la constitución que permita congeniar los problemas de redacción imperativa con una interpretación que no colisione con los derechos y garantías contenidos en ella.

Este estándar de interpretación [conforme] no es novedoso en el plano jurídico y reconoce su origen en el los fallos de la Corte Suprema de los Estados Unidos de America, más precisamente en el voto del *justice* Brandeis en el precedente “*Ashwander*”⁴⁹⁹. Asimismo, este principio es seguido rigurosamente por los Tribunales Constitucionales de España y Alemania.

Coincido en la descripción de los diferentes métodos de interpretación, no ya de la ley, sino de la ley tributaria, que efectúa un genial y muchas veces olvidado autor

⁴⁹⁹ U.S. Supreme Court, “*Ashwander vs. Tennessee Valley Authority*”, de 1936 (U.S. 288,346).

tucumano –me refiero a Francisco Martínez⁵⁰⁰-. Advierte el autor que existen métodos tradicionales, el método fenomenológico, el método de la libre investigación científica, la escuela del derecho libre y lo que describe como la teoría pura y el normativismo estimativo.

Entre los *métodos tradicionales* resalta la importancia de Kelsen en ponerlos de relieve, tanto como entre nosotros la escuela egológica y describe aquel que pondera el criterio o método *más adecuado para elucidar el verdadero sentido y alcance de la ley*, el método gramatical, el método de la exégesis, el método dogmático y su contrapartida de la escuela histórica con el evolutivo, de acuerdo al cual la aplicación de la ley debe adaptarse a las modificaciones del fenómeno social y económico, sin embargo sobre éste último debo apostillar que considerando el principio de legalidad imperante en la tributación y la consiguiente proscripción de aquellos métodos que eventualmente pudieran agregar supuestos a hechos imponibles contrariando el principio de reserva de ley, no suscribo la aplicación del método evolutivo a la materia en análisis.

Más allá de las diversas escuelas y métodos descriptos, lo interesante es considerar que la solución adoptada en la República Argentina tiene dos anclajes que resultan importantes.

En primer lugar, debe hacerse una interpretación económica de las leyes impositivas, lo que implica que deben interpretarse conforme a su significación económica cuyo reflejo actual puede advertirse de la lectura de los artículos N° 1⁵⁰¹ y 2⁵⁰² de la ley N° 11683.

⁵⁰⁰ Martínez, Francisco, *Derecho Tributario Argentino*, Universidad Nacional de Tucumán, 1956, página 33.

⁵⁰¹ Ley N° 11683, Artículo N° 1 — “*En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la*

En segundo lugar, esta consideración señalada *ut supra* no implica como erróneamente podría sostenerse, que el criterio económico de interpretación de la ley fiscal deba interpretarse en un sentido favorable al fisco, por lo que –al igual que Martínez- no adscribo al concepto *in dubio pro fisco*, como tampoco, coincidiendo entonces con la opinión de mi directora de tesis y con la mayoría de la doctrina moderna, con la posición que marca un *in dubio contra fiscum*.

A nivel local, si bien el antecedente es válido, coincido con Garay⁵⁰³ en que “Ese deber de conformidad del ordenamiento jurídico con la norma superior siempre fue mencionada como supremacía constitucional.”, esto es ni más ni menos que apelar al inveterado artículo N° 31 que impone que: “Esta Constitución, las leyes

letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.”

⁵⁰² Ley N° 11683, Artículo N° 2 “— Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.”

⁵⁰³ Garay, Alberto F., "El nuevo derecho común, la Constitución y los tratados", Publicado en: RCCyC 2015 (agosto), 17/08/2015, 25.

de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859”.

Culmina el autor, en lo que refleja mi pensamiento concordante que: *“Como se sostuvo hace muchos años, "la determinación del alcance de la ley, de manera concordante con los principios y garantías constitucionales, constituye correcto ejercicio de la facultad interpretativa —Fallos: 247: 387; 248: 398 y otros— y justifica la determinación judicial de los términos de aquélla, en tanto no medie explícita prescripción en contrario —Doctrina de Fallos: 238: 321 y otros—” (destacado agregado). "Atencia", Fallos: 250:427, 431 (1961). Y poco después se añadió, [e]s en efecto principio jurisprudencial que debe preferirse la interpretación de los preceptos legales y reglamentarios que mejor concuerde con los derechos y garantías constitucionales, en tanto ella sea posible sin manifiesta violencia a su texto —Fallos: 250: 427 y sus citas—. "B. I. C. S.A.", Fallos: 253:204, 206 (1962). (Destacado agregado)”⁵⁰⁴*

Es así que mi posición personal, una vez reconocidos los problemas reseñados, me permite inclinarme por la opción expuesta en el punto b.3), lo que implica lisa y llanamente un cambio paradigmático en pos del reconocimiento de los efectos adversos que el camino equivocado de la lectura y aplicación de la normativa ha deparado.

Esa posición que expongo luego del largo derrotero que generó esta investigación no puede estar completa sin ponderar los alcances de los perjuicios que la

⁵⁰⁴ Garay, Alberto F., *Ibídem*, página N° 5.

implementación de la medida podría conllevar, su consecuente indemnizatorio y el rigor con el que se resuelva indemnizar o no a quien lo sufre.

Sin ánimo de reiterar el análisis temporal de las distintas etapas y funciones por las que atravesó el instituto de la responsabilidad del estado, más precisamente en lo que respecta a la actividad lícita del mismo, debo señalar mi posición en cuanto a si corresponde o no tal indemnización y su alcance.

En cuanto al primer dilema debo adscribir a la pertinencia de la indemnización, derivada de la razonabilidad de la existencia de un perjuicio, de un perjudicado y de un derecho a resarcir. En ese sentido, sostengo que se ha acreditado la existencia de un perjuicio potencial que [prima facie] no cede frente a la pretensión fiscal a ultranza (por más que reconozca la necesidad de la renta pública).

Por lo expuesto, aduno la teoría de que el estado, causante de un perjuicio, debe ser responsable por su actividad lícita, generándose entonces la obligación de indemnizar.

Ahora bien, luego del repaso de doctrina y jurisprudencia, me inclino por sostener que pueden coexistir algunas de las soluciones foráneas como garantías previas de la deuda en discusión contencioso administrativa, etc., sin embargo de existir un daño resarcible éste debiera ser meritado de forma amplia.

Insisto que me ubico dentro de la postura que profesa el irrestricto respecto al *nemien laedere* y por tanto considero que –de probarse acabadamente- no habría razón jurídica para no ampliar esa indemnización incluso al lucro cesante. No se me escapa sin embargo el comentario de Perrino al artículo 5 de la ley de responsabilidad del estado.

Por último, sostengo que el método adjetivo que mayor seguridad jurídica genera en los operadores del sistema es el de indemnización tasada, que permite conocer

los alcances del “negocio” de forma apriorística. Resta sin embargo, discutir las pautas objetivas que integrarían esa tasabilidad, pero es esa una función del legislador y no de este trabajo de investigación

d) Prognosis general.

De coincidir el tribunal con este doctorando, respecto del detalle de los problemas explicitados, y aplicando la solución que propongo tiendo a concluir que ello implicará que:

1) En un futuro los plazos procesales necesarios para la resolución de la controversia contencioso-administrativa tiendan a acortarse, cumpliendo de esta forma con el criterio de “*plazo razonable*” que mantiene la C.S.J.N y los estándares internacionales.

2) Se permita un análisis serio, tendiente a la demostración de extremos objetivos que acrediten la existencia cierta de elementos a ponderar que nutran el concepto de *verosimilitud del derecho* y *peligro en la demora*.

3) Se deje de lado la arbitrariedad de elección de los casos que suscitan el pedido, y por tanto que se reduzca la noción de *pena de banquillo* cuanto sus efectos.

4) Se morigere la acción *cuasi extorsiva* de emitir certificados de deuda presunta no ya con fundamento en la necesidad de que los contribuyentes conformen los ajustes y las pretensiones fiscales, sino con base de volatilidad cierta.

5) Se mitigue normativamente el alcance de estas medidas cautelares con el alcance actual y se acoten al decreto de aquellas medidas indispensables que *mantengan incólume el patrimonio del deudor eventual* sin causar un perjuicio mayor por su condición.

6) Se retrotraiga la situación a la fecha de incorporación de la medida al plexo normativo (1946), posibilitando una sustitución amplia que cumpla acabadamente con los objetivos señalados precedentemente.

7) Se adecuen los sistemas provinciales y de la C.A.B.A a un criterio único que respete las garantías individuales de los administrados, cumpliendo con el legado que dejara el Dr. Juan Carlos Luqui al delinear el *estatuto de derechos y garantías del contribuyente*.

8) Se asuma el rol maduro que declama la sociedad para con el estado, y el consecuente abandono de la posición de estado imperio – ciudadano súbdito por el que se viene abogando desde la cátedra de derecho tributario de esta alta casa de estudios.

9) Se tome el análisis del derrotero temporal descrito en materia de responsabilidad del estado, estableciéndose un criterio amplio de resarcimiento que [prueba acabada mediante] contemple todos los rubros indemnizatorios y se concilien pautas objetivas que permitan tasar esa indemnización final para garantizar la seguridad jurídica y la previsibilidad.

COLOFON

CAPITULO XIII

Sostengo que son certeras las palabras de Cesar Ameghino⁵⁰⁵ quien postuló que: *“Hay que recaudar bien los impuestos viejos si se quiere evitar los impuestos nuevos; de aquí que la mejor manera de eludir nuevas cargas sea la de exigir*

⁵⁰⁵ Régimen fiscal tributario de la Provincia de Buenos Aires, capítulo I: “La recaudación”, ps. 3 y ss., en particular ps. 5, 6 y 11, Buenos Aires, 1916; citando en la reflexión *lege ferenda* (Punto 14) del voto del Dr. Casas *in re* Expte. n° 2192/03 “*Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGC (Res. n° 1881/DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR (art. 114 Cod. Fisc.)*”.

rigurosamente a cada uno su parte en las cargas existentes, impidiendo que recaigan sobre los buenos las porciones que dejan de ingresar los malos” y sumarle también a ello la añadidura relativa a que “(...) además, hay que recaudarlos pronto, ya que las necesidades públicas, a menudo, no admiten demora. “.

En el sentido descripto, resulta forzoso retomar la senda propuesta tanto por el Prof. Doctor Casás⁵⁰⁶ como por su maestro el Dr. Luqui en las *Garantías Constitucionales de los Derechos de los Contribuyentes* (1953) quienes, sin olvidar la imperiosa necesidad de recaudar tributos, subrayan que *“ello no debe conducir a olvidar el interés particular -e incluso público- de establecer límites a la potestad estatal de instituirlos, ya que los contribuyentes, en nuestras repúblicas o en los Estados Constitucionales, sociales y democráticos de derecho, han dejado de ser súbditos para convertirse en ciudadanos.”*

Permítaseme cerrar este trabajo de investigación y este momento de mi vida profesional recordando una frase de Von Ihering, aplicable al tema en trato, que pondera ese indispensable equilibrio entre las facultades no abusivas de un estado impositor –en su concepción de igual- y de la necesidad de obtención de esa renta, torna aplicable la cita de que ***“el derecho no es una idea lógica, sino una idea de fuerza, he ahí porque la justicia, que sostiene en una mano la balanza donde pesa el derecho, sostiene en la otra la espada que sirve para hacerle efectivo. La espada, sin la balanza, es la fuerza bruta, y la balanza sin la espada, es el derecho en su impotencia; se completan recíprocamente: y el derecho no reina verdaderamente, más que en el caso en que la fuerza***

⁵⁰⁶ Casás, José Osvaldo, “Principios Jurídicos de la Tributación”, Director: Horacio A. García Belsunce, *Tratado de Tributación*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, página 254.

desplegada por la justicia para sostener la espada, iguale a la habilidad que emplea en manejar la balanza”.⁵⁰⁷

-- 0 --

Bibliografía utilizada

(por orden alfabético)*

ALBERDI, Juan Bautista, *Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina*, Editorial Losada, Buenos Aires, 2008.

ALVAREZ ECHAGUE, Juan Manuel (Director), *Derecho Constitucional financiero y tributario local, En homenaje al profesor emérito doctor José O. Casás y al doctor Enrique Bulit Goñi*, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2015.

ATCHABAHIAN, Adolfo, “El concepto tributario de renta: su evolución en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia”, *La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a 150 años de su primera sentencia*, Editorial Errepar y AAEF, Buenos Aires, 2013.

⁵⁰⁷ Von Ihering; Robert; *La lucha por el derecho*, Colección La Torre de Babel, Editorial Perrot, Buenos Aires, 1958; Página 58.

BALBIN, Carlos F. (Director), *Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2012.

BULIT GOÑI, Enrique G. (Coordinador), *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002.

BULYGIN, Eugenio, *Naturaleza jurídica de la letra de cambio*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1961.

CARRIO, Genaro R., *El recurso extraordinario por sentencia arbitraria*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1978.

CARRIO, Alejandro D., CARRIO, Genaro R, *El Recurso Extraordinario por Sentencia Arbitraria -*, LexisNexis - Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995.

CASAS, José Osvaldo, "Principios Jurídicos de la Tributación", Director: Horacio A. García Belsunce, *Tratado de Tributación*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

CASAS, José Osvaldo, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente – A partir el principio de reserva de ley tributaria*, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2005.

DIAZ SIEIRO, Horacio Damián, "El proceso Contencioso Tributario", Director: Horacio A. García Belsunce, *Tratado de Tributación*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

DIAZ SIEIRO, Horacio D, VELJANOVICH, Rodolfo Diego y BERGROTH, Leonardo, *Procedimiento Tributario, Ley N° 11683*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1993.

ECO, Umberto, *Como se hace una tesis*, Editorial Gedisa, Barcelona, 2010.

FALCON, Enrique, *Caducidad o perención de instancia*, segunda edición ampliada y actualizada, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996.

FERNANDEZ VAZQUEZ, Emilio, *Diccionario de Derecho Público*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1981.

FOLCO, Carlos María, *Ejecuciones Fiscales*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2006.

GARCIA BELSUNCE, Horacio A. , DIAZ, Vicente Oscar (Directores), *Historia de la Tributación Argentina (1810-2010)*, Homenaje de la AAEF a la patria en su bicentenario, Editorial Errepar, Buenos Aires, 2010.

GARCIA VIZCAINO, Catalina, *Derecho Tributario*, - Quinta Edición-, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2012.

GARCIA VIZCAINO, Catalina, *Tratado de Derecho Tributario – Sexta Edición ampliada y actualizada*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2014.

GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, comentada y concordada*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2008.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana Camila, *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1999.

GOMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos María, *Procedimiento Tributario*, Editorial La ley, Buenos Aires, 2005.

GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 9na Edición.

GOZAINI, Osvaldo Alfredo, *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación – Comentado y anotado* - , Editorial La ley, Buenos Aires, 2006.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John; *El federalista*, Fondo de Cultura Económica, México, 2006.

HUTCHINSON, Tomás, *Régimen de Procedimientos Administrativos – Ley 19.549*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002.

HOSPERS, John, *Introducción al análisis filosófico* (Traducción de Néstor Míguez), Editorial Macchi, Buenos Aires, Nueva York, 1961.

JARACH, Dino, *Curso superior de derecho tributario*, Editorial. Cima, 1969.

JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1983.

JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2004.

LINARES, Juan Francisco, *Razonabilidad de las leyes*, 2° Edición actualizada, 3° reimpresión, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2010.

MARTINEZ, Francisco, *Derecho Tributario Argentino*, Universidad Nacional de Tucumán, 1956

NAVARRINE, Susana Camila, “Medidas Cautelares y Amparo tributario”, Director: Horacio A. García Belsunce, *Tratado de Tributación*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003

ROSEMBUJ, Tulio R, *La imposición como política*, Ediciones Disenso, Buenos Aires, 1973.

SOSA, Toribio Enrique, *Caducidad de Instancia*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005.

SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, Lexis Nexis- Depalma, Buenos Aires, 2000.

SPISSO, Rodolfo R., *Tutela Judicial Efectiva en Materia Tributaria, Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1996.

TOZZINI, Gabriela Inés, *Historia de la Tributación Argentina 1810-2010*, Directores García Belsunce, Horacio A. y Díaz, Vicente Oscar, Editorial Errepar - AAEF, Buenos Aires, 2010.

VALDES COSTA, Ramón, *Instituciones del Derecho Tributario*, Editorial Lexis-Nexis Depalma, Buenos Aires, 2004.

VILLEGAS NINCI, Héctor, *Derecho Tributario en la Provincia de Córdoba*, Editorial La Ley, 2013.

VON IHERING; Robert; *La lucha por el derecho*, Colección La Torre de Babel, Editorial Perrot, Buenos Aires, 1958.

Entrevistas realizadas

Siempre tuve en miras al delinear –conjuntamente con mi directora de tesis- los rumbos que tomaría mi trabajo, que el factor coyuntural y de sentido común debía estar presente como un rasgo a considerar.

En ese sentido, y si bien reconozco la complejidad del lenguaje técnico muchas veces indispensable en el derecho tributario, siempre sostuve la importancia de contar con la palabra viva de mis maestros.

Creo que aporta un color que de otra manera se perdería, y una arista que (considerando las diferentes extracciones de los entrevistados) permite desde la heterogeneidad, enriquecer la mirada global del trabajo.

Sin perjuicio de lo antedicho, debo admitir que tuve un factor aglutinante y común, el que por otro lado es aquel que me permite respetarlos no solo desde el punto de vista profesional, sino desde el punto de vista de la persona detrás del maestro.

Me refiero puntualmente a los conceptos de republicanismo y de federalismo que tienen a todos los entrevistados.

Tuve la oportunidad y el honor de entrevistar a los Dres. José Osvaldo Casas; Enrique Bulit Goñi; Arístides Horacio María Corti y Claudio Miguel Serra, quienes gentilmente se prestaron a mis preguntas.

Quiero extender mi agradecimiento por tomarse el tiempo para responder mis inquietudes al Dr. César García Novoa, al Dr. Cristian Billardi, al Dr. Cristian Abritta y al Dr. Carlos María Folco.

A ellos, tanto como a la Dra. García Vizcaíno, les estoy sinceramente agradecido.

