



Universidad Nacional de La Plata
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Especialización en Derecho Administrativo

Trabajo Final Integrador

Fuerza ejecutiva de las decisiones del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia
de Buenos Aires

Breves nociones sobre el testimonio y el procedimiento de cumplimiento de los denominados
fallos en la Ley 10.869

Estudiante: Carlos Enrique Cairo

Año de ingreso: 2012

Director propuesto: Abog. Miguel H. E. Oroz

ÍNDICE

1. Introducción.	3
2. El Honorable Tribunal de Cuentas	5
2.1 Ubicación constitucional. Naturaleza jurídica de sus decisiones	7
2.2 Control judicial de sus decisiones. Evolución legal y jurisprudencial	11
3. Cumplimiento e incumplimiento de las decisiones del Tribunal de Cuentas	14
3.1 El testimonio. Naturaleza jurídica	16
3.2 Procedencia del testimonio. Importancia en el procedimiento	18
4. La confección del testimonio. Aspectos procedimentales	21
4.1 Verificación del cumplimiento de las sanciones impuestas	22
4.2 Verificación de las notificaciones efectuadas	24
4.3 Verificación del cumplimiento de los plazos para la interposición de recursos	26
4.4 Confección del título ejecutivo y del expediente externo	28
5. Fuerza ejecutiva (ejecutividad) de las decisiones del Tribunal de Cuentas	30
5.1 Actuación del Fiscal de Estado de la Provincia de Buenos Aires	33
5.2 Disposición de inhibición general de bienes. Análisis de su constitucionalidad.	
Juicio de apremio y principio de oportunidad	36
5.3 Inicio de juicio de apremio. Juez competente. Trámite. Aspectos procesales relevantes	39
5.4 Cumplimiento forzoso	42
6. Colofón	45
7. Bibliografía	47

1. Introducción

El Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (en adelante, el Tribunal de Cuentas) es un organismo de control administrativo con funciones jurisdiccionales previsto en el artículo 159 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, que tiene como función el examen de las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, tanto provinciales como municipales, estableciendo, determinada su aprobación o desaprobación, la indicación del funcionario o funcionarios responsables, como también el monto y la causa de los alcances respectivos. En consonancia con la manda constitucional, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas N° 10.869 establece expresamente en su artículo 35 que las decisiones del Tribunal de Cuentas tienen fuerza ejecutiva, en tanto se cumplan los supuestos de procedencia establecidos en su artículo 33.

En este sentido, el objetivo del Trabajo Final Integrador estará dirigido a efectuar un tratamiento analítico y descriptivo de la fuerza ejecutiva (o ejecutividad) de las decisiones del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires. Así, entendemos por ejecutividad a la cualidad jurídica que se le reconoce a la Administración para proceder a realizar los actos y operaciones que la ejecución del acto comporta, en tanto gozan de la presunción de legitimidad de ser emitidos conforme al ordenamiento (presunción *iuris tantum* que subsiste mientras no se declare lo contrario por el órgano competente), lo que equivale a afirmar que estos tienen fuerza obligatoria y que pueden llevarse a la práctica (Hutchinson, 2010:81). De este modo, nuestro Trabajo partirá de la premisa de que dicha cualidad jurídica fue prevista por el legislador en la Ley Orgánica, teniendo una manifiesta intención de conferir obligatoriedad y puesta en práctica de las decisiones o los denominados “fallos” del Tribunal de Cuentas.

Este punto de partida nos conduce necesariamente al abordaje de la ubicación constitucional y la naturaleza jurídica de las decisiones del Tribunal de Cuentas, que hasta el día de hoy han generado discrepancias y debates, no pudiendo ser canalizadas hacia una

posición doctrinal con cierto grado de uniformidad y consenso. Asimismo, será menester detenernos en el análisis de la evolución legal y jurisprudencial del control de las decisiones del Tribunal de Cuentas. Sin perjuicio de concebir al Tribunal de Cuentas como organismo de control administrativo con funciones jurisdiccionales establecido en nuestra Carta Magna provincial, ello no es óbice para afirmar que dichas decisiones se encuentran sometidas a la revisión de los jueces, en concordancia con los principios consagrados por la Constitución Nacional (artículos 18 y 75 inciso 22) y por la Constitución de la Provincia de Buenos Aires (artículo 15) así como por la interpretación llevada a cabo en numerosos fallos cabo por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, entre ellos, el *leading case* "Fernández Arias, Elena y otros c/ Poggio, José s/ Sucesión" (Fallos 247:646), que vinieron a garantizar los principios del "control judicial suficiente" y de la "tutela judicial efectiva".

En segundo término, nos proponemos el tratamiento del cumplimiento e incumplimiento de las decisiones del Tribunal de Cuentas de Cuentas, que dará pie para realizar un análisis pormenorizado de lo que entendemos se presenta como uno de los puntos centrales de nuestro Trabajo: el testimonio como título ejecutivo que tiene carácter de instrumento público de carácter administrativo para la prosecución del cobro judicial de los créditos fiscales de la Provincia. En efecto, si bien la Ley 10.869 establece como principio general el cumplimiento de las sanciones impuestas por los fallos del Tribunal de Cuentas a los responsables, entendiendo al cumplimiento voluntario como el efecto normal o propio de las obligaciones en general, el testimonio se presenta como el instrumento a utilizar en caso de verificarse el incumplimiento de dichas sanciones, habilitando la Ley al Presidente a la remisión del testimonio a Fiscalía de Estado para el inicio de acciones judiciales. Será menester para el abordaje de este tema, en una primera instancia, intentar brindar una definición del mismo y establecer su naturaleza jurídica, delimitar sus supuestos de procedencia y verificar su importancia en el procedimiento de cumplimiento de las decisiones del Tribunal de Cuentas para posteriormente, intentar realizar una aproximación a las diferentes instancias y a los aspectos más importantes que atraviesan al procedimiento de

testimonio en la órbita del Tribunal de Cuentas mediante la actuación de la Secretaría de Actuaciones y Procedimiento.

Ello llevará inevitablemente al estudio de la instrumentación de la ejecutividad de las decisiones del Tribunal de Cuentas, a partir de la actuación llevada a cabo por el Fiscal de Estado de la Provincia de Buenos Aires como parte actora en los juicios de apremio para exigir el cumplimiento de las decisiones del Tribunal de Cuentas resultará a todas luces fundamental para la defensa de los intereses patrimoniales del fisco de la Provincia de Buenos Aires. Dicho juicio de apremio será objeto de tratamiento en nuestro Trabajo, haciendo especial referencia a su trámite y a sus principios y aspectos procesales más relevantes hasta llegar a la etapa de cumplimiento forzoso. Corresponderá, asimismo, detenernos a realizar un breve análisis sobre las facultades que tiene el Fiscal de Estado, entre ellas la disposición de medidas cautelares administrativas, en donde un sector de la doctrina se ha pronunciado por la dudosa constitucionalidad de las normas que conceden dicha facultad a órganos administrativos.

2. El Honorable Tribunal de Cuentas

Como expresamos *ut supra*, el Tribunal de Cuentas es un organismo de control administrativo con funciones jurisdiccionales previsto en el artículo 159 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires. La norma constitucional puede dividirse en dos partes: en su primer párrafo, el constituyente estableció la composición, nombramiento y el principio de inamovilidad de los integrantes del Honorable Tribunal de Cuentas. Se trata de un organismo colegiado, compuesto por cinco miembros (un Presidente abogado y 4 Vocales con título de contador público), siendo todos ellos designados por el Gobernador de la Provincia de Buenos Aires con acuerdo del Senado, en consonancia con lo dispuesto por el artículo 144 inciso 18 de la Constitución provincial. Asimismo, se consagra el principio de inamovilidad para todos sus miembros, lo que significa dotarlos de independencia para el libre

cumplimiento de sus funciones, pudiendo ser removidos de sus cargos, por expresa remisión del constituyente al artículo 182, mediante el procedimiento del Jurado de Enjuiciamiento aplicable a los Jueces de las Cámaras de Apelación. Dando estricto cumplimiento al artículo 159 de la Constitución provincial, la Legislatura sancionó oportunamente la Ley Orgánica, que vino a complementar las disposiciones constitucionales, disponiendo que para desempeñar el cargo de Presidente de Tribunal se requiere tener treinta años de edad, ciudadanía en ejercicio y título de abogado con seis años de ejercicio profesional en la Provincia o el mismo tiempo de magistrado en ella, como mínimo; en tanto que para ocupar el cargo de Vocal, la ley exige ser ciudadano argentino, tener treinta años de edad, título de contador público con seis años de ejercicio profesional en la Provincia como mínimo. Todos ellos deberán tener domicilio real inmediato anterior no menor de un año en la Provincia de Buenos Aires, debiendo su sede central estar en la ciudad de La Plata, pudiendo disponer de delegaciones en el interior de la Provincia (actualmente con veinte delegaciones) para atender el control de la administración de los municipios.

Por su parte, ya hemos mencionado que la segunda parte del artículo se refiere a las atribuciones del Tribunal de Cuentas, encomendando al Tribunal en su primer inciso llevar adelante los llamados “juicio de cuentas” y “juicio de responsabilidad”. En breve síntesis, el primero es un procedimiento administrativo por medio del cual se fiscaliza la adecuación a la legalidad vigente de las rendiciones de cuentas presentadas por las personas obligadas a rendir cuentas durante cada ejercicio económico-financiero. Por su parte el juicio de responsabilidad procura determinar el grado de responsabilidad administrativa que le puede caber a un funcionario o agente público que, por acción u omisión, causa un daño patrimonial al Estado, a través del cual podrá aprobar o desechar las cuentas de percepción e inversión tanto provinciales como municipales¹. La ley Orgánica del Tribunal de Cuentas reglamenta de manera minuciosa los procedimientos que se deberán llevar adelante para el estudio de

¹ Sitio web del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires. Link: https://www.htc.gba.gov.ar/acerca_del_htc

las cuentas provinciales y municipales. Seguidamente, el artículo 159 inciso 2 se refiere a la tarea de fiscalización de oficinas con manejo de fondos públicos, pudiendo examinar los libros de contabilidad y la documentación existente en las dependencias públicas provinciales o comunales o en aquellos entes que de cualquier forma perciban, posean o administren fondos o bienes fiscales, inspeccionar las mismas, y realizar arquezos de caja. Finalmente, la última parte del artículo establece, y ello de acuerdo con las atribuciones conferidas por el artículo 155, que el Fiscal de Estado será quien deba iniciar las acciones para la ejecución de las resoluciones del Tribunal.

Ahora bien, realizado este panorama introductorio trataremos en este punto dos cuestiones de relevante importancia respecto a las decisiones emanadas del Tribunal de Cuentas. Por un lado, la ubicación que el legislador le dio al Tribunal de Cuentas en la Constitución provincial, lo que lleva a analizar la naturaleza jurídica de las decisiones del Organismo y su debate en la doctrina por distintos sectores, y dejaremos asentada nuestra postura personal respecto a este tema. Por otro lado, la evolución legal y jurisprudencial del control de dichas decisiones por los órganos competentes del Poder Judicial.

2.1. Ubicación constitucional. Naturaleza jurídica de sus decisiones

La ubicación constitucional y la naturaleza jurídica de las decisiones del Tribunal de Cuentas han generado discrepancias y debates que aún no se han podido superar hacia una posición doctrinal con cierto grado de uniformidad y consenso.

La doctrina mayoritaria, entre ellos Eduardo Mertehikian y Tomás Hutchinson, sostiene la "naturaleza administrativa" y "técnica" de la actividad de órganos de control, entre ellos, el Tribunal de Cuenta. Así, este criterio se ve confirmado por la inclusión del Tribunal de Cuentas en la Sección V – Poder Ejecutivo, junto a otros órganos de control público, funcionalmente autónomos pero que actúan en la esfera de la Administración pública en sentido lato (por ejemplo, el Fiscal de Estado o el Contador General), sin hacerlo en la

Sección VI el que regula el Poder Judicial. Resulta lógico, entonces, que esta doctrina rechace el ejercicio de funciones jurisdiccionales por organismos que no integran el Poder Judicial, basándose para ello en la prohibición que contiene el artículo 109 de la Constitución Nacional respecto al ejercicio de funciones judiciales por parte del Presidente de la Nación, prohibición que extiende al Congreso conforme a lo establecido en el artículo 18, el cual se halla impedido de dictar leyes que importen sentencias, postura que encuentra su sustento en el principio de unidad jurisdiccional. Señalan, asimismo, que la actividad del Tribunal de Cuentas se encuentra ceñida al "control de legalidad contable y financiera", pues la Ley N° 10.869 expresamente veda en su artículo 42 la posibilidad de examinar el mérito, la conveniencia u oportunidad de la decisión administrativa. Así, los funcionarios que ejercen esas funciones no son "jueces" ni requieren las potestades jurídicas de estos para ejercer su función, teniendo que desarrollarse con apego estricto a pautas técnicas e independencia de criterio, sin interferencias de ninguna especie y siempre sometida a un control judicial pleno, por lo que la labor del Tribunal de Cuentas es material u objetivamente considerada "actividad administrativa" y por tanto, sus decisiones resultan ser "meras resoluciones administrativas".

Frente a esta doctrina, autores como Bruno Ariel Rezzoagli y Antonio Castiglione se inclinan por una postura que reconoce la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas. Así, Rezzoagli considera a la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas como una auténtica jurisdicción, que considera como *especial*, puesto que no está incardinada dentro de la estructura orgánica del Poder Judicial. Afirma asimismo el autor que la propia Constitución Nacional otorga al Presidente facultades de índole jurisdiccional, tales como indultar y conmutar penas y lo mismo al Congreso de la Nación, cuando el mismo promueve y lleva a cabo el juicio político a los funcionarios que enumera su artículo 53. Además, dice, si bien cada uno de los poderes tiene asignado funciones particulares, lleva a cabo también funciones que resultarían típicas de los otros poderes, ya sea por disposición expresa de la

Constitución o por normas implícitas de la misma². Con todo ello, queda demostrado que, a pesar de que el artículo 159 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires se halle ubicado en el título o sección del Poder Ejecutivo, en realidad, el Tribunal de Cuentas escapa por completo a la esfera funcional de ese poder del Estado, no teniendo con respecto al mismo otros vínculos que los referentes a la designación y a la inamovilidad de sus miembros. De este modo, perdería completamente su fuerza el argumento de que la exigencia de un pronunciamiento previo por el Tribunal de Cuentas, configura una invasión del poder administrador en la órbita de las atribuciones de los órganos jurisdiccionales³. Por su parte, Castiglione afirma que la actuación de los tribunales de cuentas en los juicios de cuentas y de responsabilidad reviste todas las características del acto jurisdiccional, puesto que el Tribunal de Cuentas es un tercero imparcial ajeno al conflicto; en los referidos juicios se observan todas las formas procesales que garantizan el derecho de defensa y la garantía del debido proceso; los fallos que emite el Tribunal en cuanto a si la percepción e inversión de fondos ha sido hecha o no de acuerdo a la Constitución y las leyes respectivas, hacen cosa juzgada; y en las sentencias condenatorias está abierta la potestad judicial revisora, plena y amplia. Así lo establece, además, el artículo 37 de la Ley Orgánica.

ARTÍCULO 37: El fallo que pronuncie el Tribunal, hará cosa juzgada, en sede administrativa, en cuanto se refiere a si la percepción e inversión de fondos ha sido hecha de acuerdo a las disposiciones legales vigentes, al monto de las cantidades percibidas e invertidas, a la imputación del pago con relación a la exactitud de los saldos.

Asimismo, el autor se refiere al carácter de "tribunal", su jerarquía constitucional, la autonomía, independencia e inviolabilidad del Tribunal de Cuentas y sus miembros, en la relación con los poderes del Estado, concluyendo que realiza función jurisdiccional.

² Rezzoagli, B. A. (2010). *La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en el régimen provincial argentino*. Revista de Derecho Público N° 2010 (2), p. 6.

³ Ibidem, p. 8

Reconoce, así, la recepción jurisprudencial de la Corte Suprema Justicia de la Nación, en tanto el Alto Tribunal, fundado en la creciente complejidad de las funciones asignadas a una administración activa (que está obligada a ejercer la autoridad administrativa), ha admitido la actuación de órganos o cuerpos administrativos con facultades jurisdiccionales u órganos jurisdiccionales de base administrativa, cuidándose de establecer, expresamente, que la validez de los procedimientos de tales órganos y la constitucionalidad de las leyes que los crean y les otorgan ese tipo de atribuciones, se hallan supeditadas al requisito de que las leyes pertinentes dejen expedita la instancia judicial posterior, es decir, su revisión judicial⁴. Por otro lado, Agustín Gordillo expresa su opinión favorable a instituir un sistema de tribunal administrativo, independiente e imparcial, pero próximo a la administración, ante el cual se puedan recurrir actos administrativos, y contra cuyos pronunciamientos exista luego revisión judicial amplia y plena. Sostiene el autor que no puede considerarse incluido dentro del concepto de tribunal, sea judicial o administrativo, a aquel cuerpo que carezca de imparcialidad e independencia: imparcialidad, en el sentido de no ser parte ni tener interés en el proceso, no habiendo tenido intervención activa en la producción de los actos que serán sometidos a su juzgamiento, no ser superior jerárquico de los autores de tales actos; e independiente, por no estar a su vez sometido a instrucciones u órdenes superiores de la administración activa⁵.

Por nuestra parte, manifestamos nuestro posicionamiento en favor en esta última postura, entendiendo que nada obsta considerar a los actos emanados del Tribunal de Cuentas como fallos o sentencias. En efecto, consideramos que la denominación que su propia Ley Orgánica hace respecto de sus actos, refiriéndose a ellos como sentencias en su articulado, no es un detalle que el legislador haya dejado al azar, máxime si se tiene en cuenta que el constituyente previó expresamente en su artículo 159 el dictado por la

⁴ Castiglione, A. V. (1988). *Función jurisdiccional de los Tribunales de Cuentas*. Revista Jurídica Argentina La Ley N° 1988 A, p. 2.

⁵ Gordillo, Agustín, "Problemas del control de la Administración Pública en América Latina". España, Ed. Civitas, p. 38-39.

Legislatura de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, definiendo dicha ley esa en su artículo 1 al Tribunal de Cuentas como un órgano de control administrativo con funciones jurisdiccionales. Debe tenerse en cuenta, además, que si bien nuestra Constitución formal ha acogido el sistema clásico de la llamada “división de poderes”, consistente en el reparto de órganos y funciones dentro de la tríada que la Constitución formal compone con las denominaciones de “Poder legislativo”, “Poder Ejecutivo” y “Poder Judicial”, este principio debe entenderse de forma dinámica, ya que, como indicamos en párrafos anteriores, ocurre que, por un lado, el Poder Ejecutivo cumple una función política que no puede confundirse ni identificarse con la administrativa y que también el Congreso posee competencias de naturaleza política y de naturaleza administrativa. Por otro lado, el Poder Judicial incluye en su órbita, fuera de su función estrictamente jurisdiccional, una dosis de función administrativa y hay, además, actividad jurisdiccional en tribunales que no son judiciales sino administrativos y, a su modo, en el Congreso cuando lleva a cabo el juicio político⁶.

Finalmente, y sin perjuicio de nuestra posición doctrinaria al respecto, somos plenamente conscientes y respetuosos de los argumentos y objeciones de ciertos juristas que, hasta la actualidad de nuestros días, rechazan la idea de considerar el carácter jurisdiccional de los actos emanados por el Tribunal de Cuentas. En este sentido, y hechas las aclaraciones pertinentes, consideramos que una denominación de los fallos del Tribunal de Cuentas como “decisiones”, puede resultar más pacífica durante el desarrollo del presente Trabajo, teniendo en cuenta que dicha denominación fue considerada por el legislador en parte del articulado de la Ley Orgánica.

2.2. Control judicial de sus decisiones. Evolución legal y jurisprudencial

Un aspecto central e íntimamente relacionado con el acápite desarrollado previamente, es el control judicial de las sentencias dictadas por el Tribunal de Cuentas.

⁶ Bidart Campos, G. J. (2014). *Manual de la Constitución Reformada, Tomo III*. Buenos Aires, EDIAR, p. 17

Entendemos sin lugar a dudas de que dichas decisiones se encuentran sometidas a la revisión de los jueces, en concordancia con los principios consagrados por la Constitución Nacional en su artículo 18, así como la interpretación llevada a cabo por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en su *leading case* "Fernández Arias, Elena y otros c/ Poggio, José s/ Sucesión" (Fallos 247:646), admitiendo la validez de los actos dictados por organismos administrativos con facultades jurisdiccionales, en tanto los mismos queden sujetos a "control judicial suficiente", lo que supone el reconocimiento a los litigantes a interponer recursos ante el Poder Judicial y la negación a los tribunales administrativos de la potestad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y al derecho controvertidos (Fallos 247:646). Asimismo, la reforma de 1994 de la Constitución Nacional ratificó plenamente esos postulados al conferir rango constitucional a los Tratados celebrados por nuestro país (artículo 75 inciso 22), en particular al incorporar a su texto la Convención Americana sobre Derechos Humanos denominado "Pacto de San José de Costa Rica", que vino a garantizar el principio de la "tutela judicial efectiva". De igual modo sucede con la Constitución de la Provincia de Buenos Aires que en su artículo 15 incorporado con la reforma de 1994, garantiza la vigencia de dicho principio al disponer que la Provincia de Buenos Aires "[...] asegura la tutela judicial continua y efectiva [...]".

La ley N° 4373 de 1935 vino a reglamentar las atribuciones del Tribunal de Cuentas hasta la sustitución por el dictado de su similar número 10.869 del año 1990. Podemos encontrar el punto de partida contra las decisiones del Tribunal de Cuentas en la doctrina surgida en la causa "Pizzagalli" del 28 de octubre de 1986 (SCBA, causa B-49.102), donde la Corte provincial determinó por voto en mayoría la demandabilidad en el fuero contencioso administrativo de la nulidad de sus resoluciones, en lo referido a las atribuciones del Tribunal de Cuentas respecto al control de las revisiones de cuentas y determinación de responsables de los respectivos ejercicios financieros ("Mozzicafredo", causa B-51.330 del 22 de octubre de 1991, SCBA), interpretando la impronta del control judicial previsto en el anterior artículo 26 de la ley N° 4373. La Suprema Corte entendió de este manera que se encontraba frente a

una causa administrativa, correspondiendo por ende a la instancia contencioso administrativa asignada a la Suprema Corte de Justicia como concedora en forma originaria de la anulación de actos administrativos, entre los que se debía comprender a los emanados del Tribunal de Cuentas, doctrina luego reiterada y mantenida a la luz de ley N° 10.869. Así, la Corte expresó que las resoluciones del Tribunal de Cuentas no eran asimilables a las sentencias de los tribunales de justicia mencionados en el artículo 149 inciso 4 de la Constitución provincial, razón por la cual no correspondía atribuir naturaleza jurídica de recurso extraordinario a la demanda de nulidad por el artículo 26 de la ley 4373. Y asimismo, consideró que el Tribunal de Cuentas constituía un órgano estatal cuya competencia y organización se encontraba atribuida por ley, a partir de pautas fijadas por la Constitución, y atento su inclusión constitucional en la Sección Cuarta referida al Poder Ejecutivo de la Provincia de Buenos Aires, resultaba de aplicación a sus decisiones la doctrina jurisprudencial que atribuía a la sentencia dictada por tribunales administrativos, carácter de resolución definitiva equivalente a un decreto del Poder Ejecutivo, en cuanto a su recurribilidad ante la Corte por demanda contencioso administrativa. Por su parte, la ley N° 4373 establecía un recurso de revisión que, conforme a jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, debería ser asimilado a un recurso de revocatoria tendiente a agotar la vía administrativa.

En dicho sentido, la ley N° 10.869 en su primigenia redacción introdujo una regulación tendiente a tornar ajenas al control judicial las decisiones del Tribunal de Cuentas, en tanto su anterior artículo 31 expresaba que la sentencia final del Tribunal de Cuentas sería recurrible ante la Suprema Corte de Justicia por la vía de los recursos extraordinarios previstos por el Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires (en adelante, CPCBA). Ello llevó a que la Suprema Corte a partir de la causa “De Bonis” (Ac. 47.054 del 21 de junio de 1991) considerara que el recurso allí previsto no se conformaba a los principios enunciados en el artículo 149 inciso cuarto de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, ya que la sentencia atacada no provenía de un tribunal de justicia, requisito

ineludible para que se abra por vía de recurso la jurisdicción extraordinaria del tribunal. El nuevo Código Contencioso Administrativo para la Provincia de Buenos Aires previó en el artículo 80 de su redacción original que las resoluciones del Tribunal de Cuentas podrían ser impugnadas en forma originaria por ante el Tribunal de Casación Contencioso Administrativo, siendo reemplazada por la ley N° 13.101, que vino a sustituir a los artículos 31 y 36 de la ley N° 10.869, estableciendo la acción plena contra las decisiones que emanen del Tribunal de Cuentas y su deducción ante los juzgados de primera instancia. Finalmente, la ley N° 13.405 de 2005 estableció en artículo 5 la creación en el Poder Judicial de la Provincia de Buenos Aires de las Cámaras de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo para el conocimiento en instancia originaria y juicio pleno, en las demandas promovidas contra las sentencias del Tribunal de Cuentas con aplicación de las reglas del juicio ordinario, establecido en el Título I, artículos 1 a 66 del Código Procesal Contencioso Administrativo.

3. Cumplimiento e incumplimiento de las decisiones del Tribunal de Cuentas de Cuentas

El efecto normal o propio de las obligaciones en general es su cumplimiento voluntario, es decir, aquél que se realiza sin que el acreedor, en este caso el Estado, haya hecho uso de los derechos que el ordenamiento jurídico le reconoce para hacerse da la prestación forzadamente. El Código Civil y Comercial lo define en su artículo 865 cuando dice que el *“pago es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la obligación”*. El pago, así, es el cumplimiento por excelencia de la obligación, y por ende, su modo de extinción natural, en tanto pone fin a la relación jurídica satisfaciendo el interés del acreedor y liberando al deudor.

La Ley 10.869 establece dicho principio general en su capítulo VII “Cumplimiento del fallo”, cuando en su artículo 32 se refiere al cumplimiento de las sanciones pecuniarias impuestas por las sentencias del Tribunal de Cuentas.

ARTÍCULO 32: Si el Administrador declarado alcanzado cumpliera la sentencia depositando la cantidad importe del cargo, en el Banco de la Provincia a la orden del Presidente del Tribunal, dicho funcionario dispondrá la transferencia a la orden de la autoridad administrativa que corresponda.

Pese a la referencia exclusiva al cargo pecuniario por parte de la norma, resulta innegable que se refiere a las sanciones pecuniarias, por lo que debe incluirse también a la aplicación de multas por las sentencias del Tribunal, en concordancia con lo normado por el artículo 16 de la ley 10.869.

ARTÍCULO 16: En el ejercicio de sus atribuciones sobre el control de la hacienda pública o cuando se obstruyan sus actos o frente a la desobediencia a sus resoluciones, el Tribunal de Cuentas podrá aplicar las siguientes sanciones:

- 1. Llamado de atención.*
- 2. Amonestaciones.*
- 3. Cargos pecuniarios hasta un importe igual a los valores sometidos a juicio.*
- 4. Multas, cuyos montos se graduarán entre dos (2) y veinte (20) sueldos mínimos de la Administración Pública Provincial, vigente al momento de la aplicación.*

De este modo, nos encontramos antes dos tipos de sanciones pecuniarias: por un lado, la multa, que se aplica cuando se verifica un procedimiento administrativo irregular por el incumplimiento de los requisitos impuestos en la normativa vigente. Por el otro, la formulación del cargo estará destinada a obtener la reparación del perjuicio fiscal y al restablecimiento del estado patrimonial a la situación anterior a la producción del hecho o acto ilegítimo que provocó el daño. Respecto al cargo, y si bien la Ley Orgánica no hace mención expresa de ello, los fallos del Tribunal pueden formular cargos en forma solidaria a

dos o más responsables. En este caso, la totalidad de la obligación podrá ser demandada por cualquiera a cualquiera de los deudores, en los términos del artículo 827 del Código Civil y Comercial de la Nación, teniendo el deudor que efectúa el pago la acción de contribución del deudor para repetir de los demás codeudores, según la participación que cada uno tiene en la deuda (artículo 840 del Código Civil y Comercial de la Nación).

Puede ocurrir, no obstante, que el responsable no procediera al cumplimiento de la sanción impuesta por el fallo, ya fuera por falta de depósito del importe o por la falta de interposición de los recursos autorizados por la Ley. En este caso, la Ley habilita al Presidente a la remisión del testimonio a Fiscalía de Estado para el inicio de acciones judiciales. Sobre este instrumento haremos referencia en el siguiente punto.

3.1. El testimonio. Naturaleza jurídica

Podemos definir al testimonio como el título ejecutivo que debe consignar una obligación líquida, exigible, de plazo vencido y de dar sumas de dinero, todo lo cual debe constar en el mismo título o instrumento, que debe, así, bastarse a sí mismo. Así, el título es la fuente de la obligación, determinado por la relación obligacional entre el deudor, en este caso el administrado y el acreedor, que sería el Estado.

El decreto-ley 9122/78 en su artículo 2° inciso b) menciona al original o testimonio de las resoluciones administrativas de las que resulte un crédito a favor del Estado como una de las dos clases de títulos de origen administrativo suficiente para proceder al cobro judicial de los créditos fiscales de la Provincia o municipalidades contra sus deudores y responsables (artículo 1° decreto-ley 9122/78). De similar forma, la ley 13.406 adiciona en su artículo 2° punto 2 la copia certificada como título ejecutivo suficiente para el caso del cobro judicial de los créditos fiscales tributarios, supuesto no contemplado en el decreto ley 9122/78, aunque la jurisprudencia bonaerense ya había aceptado a las mismas como tales. Así, el testimonio como título estatal constituye un instrumento público, que goza de presunción de legitimidad,

en tanto fuese otorgado con las formalidades que la ley establece, en presencia de un oficial público a quien la ley confiere la facultad de autorizarlo. Esta noción de instrumento público cuenta con el consenso de la doctrina y la letra del artículo 289 inciso b) del Código Civil y Comercial de la Nación, que señala una nota predominante, la intervención de un oficial público, siendo su intervención el elemento esencial de la existencia del instrumento como público, o mejor dicho, la existencia del instrumento dentro de dicha categoría. Desde que el instrumento aparece autorizado por un oficial público, ya tiene existencia como instrumento público, siempre y cuando reúna tres presupuestos, a saber: que el oficial público sea capaz, es decir, hábil para cumplir esa función, la cual deriva del nombramiento del mismo hecho por autoridad pública competente; que el oficial público sea competente en razón de la materia y el territorio; y que el acto sea otorgado con la observancia de las formalidades prescriptas por la ley.

Además de los ya expuestos, pueden mencionarse como caracteres del título ejecutivo la unilateralidad en su formación o emisión, su fehaciencia, su completitud, literalidad, autonomía y abstracción⁷.

Respecto a la primera característica, el título base del apremio es título de formación unilateral, pues se trata o bien de liquidaciones de deuda o actos administrativos emitidos por funcionarios públicos estatales o por los sujetos habilitados a tal fin de aquellos entes estatales. A diferencia de los títulos enumerados enunciativamente por el artículo 521 CPCBA que son en general, instrumentos en los que convergen acuerdos de voluntades de ambas partes de la relación jurídica sustancial (acreedor y deudor), los títulos en el apremio son emitidos por el acreedor sin la intervención del deudor en su expedición misma.

Por su parte, la fehaciencia refiere a que los títulos, al ser extendidos por regla por funcionarios públicos, no requieren ningún procedimiento previo de reconocimiento.

⁷ Tulia, M. A. (2014). *Ejecución fiscal en la provincia de Buenos Aires. Juicio de apremio - Ley 13.406. Concordada con el decreto ley 9122/78. Comentada y Anotada*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Ediciones Jurídicas, p. 127

Asimismo, la completitud significa que el título en el cual se halla representado un crédito a favor del Estado, debe bastarse a sí mismo, implicando esta autosuficiencia que el título debe ser idóneo para ejercer los derechos que de él emergen sin necesidad de recurrir a otros instrumentos o documentos adicionales, como condición previa al libramiento de intimación de pago, no existiendo una etapa de preparación de la vía ejecutiva, y con el respeto a la defensa en juicio del ejecutado.

Por otro lado, la literalidad consiste en que el título sólo vale por las menciones que el mismo contiene, no confiriendo ningún otro derecho fuera de ellas. Por ello, el ejercicio de la pretensión fiscal, en cuanto a su contenido y extensión, estará dada por las expresiones contenidas en el documento base de la misma, respecto al acreedor; desde el punto de vista del deudor ejecutado, el contenido del título indicará la pretensión a su cargo para el cumplimiento de la intimación de pago o el ejercicio de las defensas autorizadas por la ley.

Finalmente, la abstracción como carácter del título se relaciona más con el proceso que con aquél, por cuanto implica la independencia de la causa que reconoce como antecedente de su creación, es decir, del proceso de formación del mismo, en términos de que su análisis, investigación y juzgamiento dentro del proceso queda excluido, tanto para las partes como para el juez, estando ello reservado al proceso de conocimiento paralelo o posterior al de la ejecución fiscal.

3.2. Procedencia del testimonio. Importancia en el procedimiento

El artículo 33 de la Ley 10.869 detalla los supuestos en los que procede la confección del título ejecutivo a los administrados declarados responsables.

ARTÍCULO 33: Si no se efectuare el depósito o no se interpusieran los recursos autorizados por esta ley, dentro del término fijado, el Presidente remitirá testimonio de la sentencia al Fiscal de Estado para que inicie las acciones pertinentes.

Tenemos aquí dos supuestos de procedencia del testimonio a las que la norma refiere en forma taxativa.

Por un lado, la falta de depósito del importe correspondiente al pago de la sanción pecuniaria impuesta por el Tribunal de Cuentas, es decir, la aplicación de multa o la formulación de cargo pecuniario a título personal o de forma solidaria, en el plazo de noventa (90) días para que procedan a depositar dichos importes en las cuentas fiscales N° 1865/4 (si se tratase de multas) y N° 108/9 (si se tratase de cargos) del Banco de la Provincia de Buenos Aires a la orden del Presidente. Asimismo, el responsable debe comunicar fehacientemente al Tribunal de Cuentas el depósito efectuado, adjuntando el comprobante que así lo acredite dentro del plazo de noventa (90) días. Por otro lado, en el caso de que no se interpusieran los recursos autorizados dentro del plazo fijado por la Ley contra las sentencias y resoluciones dictadas por el Tribunal de Cuentas.

ARTÍCULO 38: Contra los fallos del Tribunal no habrá otros recursos que el autorizado por el artículo 31° de esta Ley y el de revisión. Este último deberá ser interpuesto ante el mismo Tribunal dentro del término de quince días contados desde la fecha de la notificación por la persona declarada alcanzada, o sus representantes, fundado en pruebas o documentos nuevos que justifiquen las partidas desechadas o en la consideración o errónea interpretación de los documentos nuevos ya presentados. No será necesario el previo depósito del alcance para intentar este recurso.

Podemos encontrar, así, dos tipos de vía recursivas habilitadas por el artículo 38 de la ley 10.869.

En primer lugar, un recurso de tipo administrativo denominado por la Ley como recurso de revisión que, tal como reza el artículo, deberá ser interpuesto ante el Tribunal dentro del término de quince (15) días contados desde la fecha de la notificación por el

responsable. El recurso de revisión tiene efecto suspensivo de la sentencia y debe ser fundado tanto en pruebas o documentos nuevos como en la invocación de una errónea interpretación de los documentos presentados, lo que brinda un amplio abanico de prueba documental para la motivación en forma suficiente del recurso interpuesto, no necesitando la realización de depósito alguno para su interposición, en tanto el espíritu de la Ley fue el de promover la satisfacción en forma plena del derecho de defensa del responsable. Si el recurso de revisión no fuera fundado en forma suficiente, el Tribunal podrá declarar la improcedencia del recurso interpuesto, en los términos del artículo 39° inciso 1 de la Ley 10.869.

En segundo lugar, un recurso de tipo judicial, en tanto el artículo 38 refiere al recurso del artículo 31 como otro de los recursos autorizados por la Ley 10.869.

ARTÍCULO 31: (Texto según Ley 12310). Las resoluciones definitivas del Tribunal de Cuentas, podrán ser recurridas ante las Cámaras de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, de conformidad con lo dispuesto en el Código Procesal Contencioso Administrativo, con aplicación de las reglas del proceso ordinario (Título I del Código Procesal Contencioso Administrativo). A los fines de la determinación de la competencia, se aplicará lo dispuesto en el artículo 5° inciso 2) apartado a, del citado Código.

De este modo, como señalamos anteriormente, los responsables tienen la posibilidad de iniciar una demanda contencioso administrativa ante las Cámaras de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, tribunales de Alzada que tienen competencia originaria para entender en los reclamos contra las sentencias definitivas del Tribunal de Cuentas. La posibilidad que plantea la norma de plantear un recurso judicial resulta novedosa y superadora de la regla del agotamiento de la vía administrativa y de la interposición de recursos administrativos, acogiendo un nuevo paradigma acorde con el espíritu del Estado de Derecho y la protección del derecho a la tutela judicial efectiva, garantizado por el artículo

15 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires y por la Constitución Nacional y los Tratados Internacionales de Derechos Humanos incorporados a nuestro ordenamiento jurídico por el artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional. Así, los responsables que opten por interponer demanda contencioso administrativa deberán hacerlo en el plazo perentorio de noventa (90) días establecido por el artículo 18 de la Ley N° 12.008, debiendo notificar al Tribunal de Cuentas fecha de interposición de la demanda, carátula, número de causa y juzgado interviniente.

Por ende, si se dieran algunos o ambos de los supuestos descritos en el artículo 38 de la Ley 10.869, el Presidente quedará habilitado para la remisión del testimonio de la sentencia al Fiscal de Estado para el inicio de las acciones. De allí radica su importancia, en tanto el testimonio se presenta como la causa de la pretensión de apremio, es decir, como uno de los títulos enumerados por el legislador, por los que la Provincia de Buenos Aires, en su carácter de acreedor, puede dirigirse hacia los responsables para lograr, a través de una sentencia de ejecución, la satisfacción de créditos a favor de la Provincia por las sanciones pecuniarias impuestas por el Tribunal de Cuentas.

4. La confección del testimonio. Aspectos procedimentales

La producción del testimonio se desarrolla en el marco de la Secretaría de Actuaciones y Procedimiento, que se encuentra bajo la órbita del Cuerpo Colegiado del Honorable Tribunal, teniendo a su cargo la resolución y el trámite de importantes procedimientos de forma, sin ingresar en el tratamiento de cuestiones de fondo de las diferentes rendiciones de cuentas, cuyo tratamiento queda reservado exclusivamente a las respectivas Vocalías. Como se mencionó *ut supra*, la Ley N° 10.869 menciona en su artículo 33 la remisión del testimonio de la sentencia por el Presidente al Fiscal de Estado, y si bien la norma legal no menciona expresamente un determinado procedimiento a seguir, ello no es óbice para la instrumentación de un procedimiento interno que permita en un primer

momento, a partir de la confección de un título ejecutivo, dar el puntapié inicial para la persecución de créditos fiscales por parte del Estado contra los respectivos responsables por las sanciones pecuniarias impuestas por las decisiones dictadas por el Honorable Tribunal de Cuentas, para que en segundo momento tome el Fiscal de Estado su respectiva intervención.

Será menester, entonces, intentar en este punto realizar una aproximación a las diferentes instancias y a los aspectos más importantes que atraviesan al procedimiento de testimonio en el marco de la Secretaría de Actuaciones y Procedimiento. De ellos nos ocuparemos a continuación.

4.1. Verificación del cumplimiento de las sanciones impuestas

El primer momento en la confección del testimonio por parte de la Secretaría tiene que ver con la verificación de la falta de cumplimiento por los responsables de la sanción o de las sanciones impuestas por cualquiera de los fallos dictados por el Tribunal de Cuentas. Si aquellos cumplieren con la obligación en tiempo y forma, es decir, procediendo a depositar el importe de la multa en las cuenta fiscal 1865/4 o del cargo en la cuenta fiscal 108/9 del Banco de la Provincia de Buenos Aires, a la orden del Presidente del Tribunal de Cuentas de Cuentas, así como comunicando fehacientemente al Tribunal de Cuentas de Cuentas el depósito efectuado y adjuntando el comprobante que así lo acredite dentro del plazo de noventa (90) días; o, en su defecto, si no hubiese recaído sobre ellos sanciones pecuniarias, se considerará a los responsables liberados de su obligación y ya no será necesaria la confección del testimonio.

Para verificar esta circunstancia, la Secretaría dispone de distintos sistemas informáticos desarrollados por la Dirección de Sistema del Tribunal de Cuentas, que posibilitan la interrelación de los distintos expedientes del Tribunal de Cuentas (estudio de cuentas y fallos, expedientes especiales, expediente externos, etc.); la carga de los datos concernientes a los responsables de los expedientes así la notificación a los responsables

alcanzados de los estudios de cuentas y fallos. Asimismo, la Secretaría cuenta con registros digitales que permiten complementar la información proporcionada por los sistemas informáticos (respecto del estado de situación de las diferentes rendiciones de cuentas, de los depósitos presentados, de los testimonios enviados a Fiscalía de Estado, entre otros).

Así, en esta instancia, los esfuerzos estarán dirigidos a constatar, en primer lugar, si en el expediente los responsables fueron susceptibles de la imposición de sanciones pecuniarias. En caso afirmativo, se procederá a verificar la existencia de presentación del o de los correspondientes depósitos, que puede realizarse en forma personal por el responsable o por intermedio de otra persona (un empleado, un gestor, otro responsable, etc.). Dicha presentación puede ser realizada de diferentes maneras, entre ellas, mediante presentación personal en la Mesa de Entradas del Tribunal de Cuentas (o por correo electrónico a la casilla de mail institucional), a través de una nota de imputación dirigida al Presidente del Tribunal, indicando nombre y apellido del responsable, número de expediente, expediente y ejercicio correspondiente, adjuntando original o copia simple del depósito; o a través del sistema de “Bi-direccionalidad” del canal del Domicilio Electrónico (implementado por Resolución AG N° 18/20 del 5 de noviembre de 2020⁸), que permite la comunicación entre el Tribunal de Cuentas y los responsables para lo que refiere al envío de documentación, entre ellos, los depósitos efectuados pero también refiere al envío de rendiciones de cuentas, respuestas a requerimientos, traslados y notificaciones del Tribunal, entre otras.

Una vez recibido el depósito por la Secretaría, se procederá a su ingreso en el sistema informático y en los registros de la Secretaría (o a su digitalización, si fuese en formato papel) indicando fecha de alta en el sistema y su correspondiente imputación al expediente y ejercicio para que acto seguido, la Dirección de Administración Contable realice la certificación del depósito, debiendo constatar fehacientemente el ingreso del monto depositado en alguna de las cuentas del Tribunal de Cuentas. Realizada la certificación, la

⁸ El Tribunal de Cuentas continúa implementando tecnologías de vanguardia. Link: <https://www.htc.gba.gov.ar/node/148>

Dirección de Administración Contable remitirá la misma a Mesa de Entradas para su agregación en el expediente o bien su envío a alguna de las Vocalfías. Para el caso de depósitos por pagos de cargos, luego de realizada la certificación, la Secretaría deberá realizar una providencia librando la orden transferencia de los montos depositados a la cuenta del municipio o ente que sufrió el perjuicio patrimonial.

Finalmente, puede suceder que del examen minucioso del expediente, no surja la existencia del depósito de los montos impuestos al responsable o los responsables, o en su defecto, existiesen efectivamente depósitos agregados al mismo, pero sin cumplir con la totalidad de las sanciones pecuniarias impuestas. Restará verificar, entonces, si se configuran el resto de los supuestos para la procedencia de la ejecución por vía de apremio al o a los responsables del expediente de rendición de cuentas.

4.2. Verificación de las notificaciones efectuadas

Una vez realizada la verificación de la falta de cumplimiento por los responsables de la sanción o de las sanciones impuestas, el siguiente paso será corroborar si el o los responsables fueron efectivamente notificados de los fallos o resoluciones dictadas por el Tribunal de Cuentas. En efecto, para que pueda existir en los responsables un interés propio del cual se derive el imperativo de realizar determinado acto, se debe contar con información respecto de cuáles son las contingencias que van teniendo lugar durante el curso del proceso. De allí que resulta indiscutible la trascendencia jurídica de las notificaciones en el procedimiento de la ley 10.869, en tanto la seguridad, certeza y eficacia de las mismas constituyen una garantía jurídica respecto de la actividad de la administración, contribuyendo de tal manera a su desenvolvimiento dentro del marco de legalidad y garantizando la defensa en el todo procedimiento administrativo, conforme a lo normado en el artículo 15 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires. Así, el derecho constitucional al debido proceso se ve abastecido con la sola circunstancia de que aquella parte contra la que se

dirige una pretensión sea debidamente anoticiada de esta circunstancia naciendo, recién entonces, la carga de defenderse⁹.

El procedimiento para la asignación y constitución del domicilio electrónico de los alcanzados está reglado por la Resolución de Alcance General N° 7/2015, modificada por la Resolución de Alcance General 5/2018. Allí se establece en su artículo primero la obligación de que toda persona que asuma un cargo o función de la que se derive la obligación de rendir cuentas, o pudiere encontrarse sujeto a un juicio de cuentas, deberá informar sus datos personales así como constituir domicilio físico y electrónico. El artículo décimo tercero establece como regla general la notificación electrónica (a través de cédula digital) para todas las notificaciones y/o comunicaciones que, de conformidad con las disposiciones vigentes, deban practicarse a cualquier persona que se encuentre sometida a un juicio de cuentas, no pudiendo ser utilizada la notificación en formato papel, salvo que existieren razones fundadas en contrario, debiendo en este caso ser concretadas por cualquiera de las formas establecidas en los artículos 27 y 30 de la Ley N° 10.869, como cartas documento, telegramas colacionados, télex u otros medios fehacientes, o por los Delegados si correspondiere al domicilio legal. Para el caso de cédula papel, los responsables podrán ser notificados en su domicilio legal, si se encontrasen en funciones, y en su domicilio constituido; en última instancia, podrá realizarse en su domicilio real (artículo décimo noveno). En caso de no poder llevarse a cabo la notificación en ninguna de estas formas, el artículo vigésimo remite al procedimiento de notificación a través de la publicación de edictos. Respecto al contenido de las cédulas, las mismas contendrán el nombre y apellido del destinatario, el detalle de sus domicilios (legal, constituido y real), expediente, número de expediente y cantidad de fojas de la sentencia o resolución notificada. Asimismo, informarán a los responsables de la facultad de interponer recursos dentro del plazo de quince (15) días, conforme a lo establecido en el artículo 38 de la Ley N° 10869 y sus modificatorias.

⁹ Camps, C. E. (2004). *Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires: anotado, comentado, concordado*. Depalma, p. 163

Por su parte, el artículo décimo sexto regla el perfeccionamiento de las notificaciones electrónicas, un tópico relevante en tanto detalla el momento en que operan las notificaciones y/o comunicaciones que se efectúen en el domicilio electrónico, pudiendo operar de dos formas (“la que ocurra primero”, dice la Resolución): por un lado, en forma “personal”, el día que el responsable proceda a la apertura de la notificación y/o comunicación, mediante el acceso a dicho domicilio, o el siguiente día hábil administrativo si aquel fuere inhábil; por el otro, de forma “ficta”, los días martes y viernes inmediatos posteriores a la fecha en que las notificaciones y/o comunicaciones se encontraran disponibles en el citado domicilio o el día siguiente hábil administrativo si alguno de ellos fuera inhábil. Así, la fecha de notificación permite brindar la certeza de la efectiva notificación al responsable de las decisiones del Tribunal, dejando asimismo registro de ello en los sistemas informáticos de la Secretaría para su control correspondiente en forma previa a la confección del testimonio. Finalmente, para el caso de las notificaciones papel, se procederá primero a dejar constancia de las mismas en los registros informáticos de la Secretaría indicando nombre y apellido, expediente, ejercicio, tipo de notificación, fecha de notificación y fecha de entrada a Secretaría para su posterior agregación en el expediente

4.3. Verificación del cumplimiento de los plazos para la interposición de recursos

Corresponde por último, como paso previo para proceder a la confección del testimonio, verificar en primer lugar si el fallo dictado por el Tribunal de Cuentas fue objeto de alguno de los recursos autorizados por la Ley 10.869 y acto seguido, corroborar si los plazos procedimentales se encuentran debidamente cumplidos. Ya hemos hecho referencia que en virtud del artículo 38 de la Ley los responsables pueden interponer recurso de revisión o iniciar demanda contencioso administrativa contra los fallos del Tribunal. Respecto a este último, el artículo 39 determina el procedimiento a seguir para la tramitación del recurso de revisión.

ARTÍCULO 39: *Para la revisión observará el siguiente procedimiento:*

1. Presentada la solicitud de revisión, el Tribunal decidirá sin recurso, si la revisión procede o no. Si se declarara que la revisión es procedente se remitirá el expediente con los nuevos antecedentes o documentos que deben considerarse al Relator, para que se pronuncie.

2. Del informe del Relator se correrá traslado por un término que no excederá de treinta (30) días, al Administrador declarado por el fallo anterior, para que lo conteste dentro del término que se fije, no mayor de treinta (30) días. Recibida la contestación o vencido el término para presentarla, el expediente pasará nuevamente a sentencia.

La norma cuenta con dos incisos que detallan los diferentes momentos que se suceden ante la interposición de recursos por las personas declaradas alcanzadas o sus representantes. El primer momento (inciso 1.) tiene que ver con la declaración de procedencia o improcedencia del recurso interpuesto, correspondiendo dicha declaración al Vocal de la vocalía de origen del expediente en el que fuera declarado el administrado como responsable en la rendición de cuentas. Si el recurso fuese declarado tanto improcedente, la declaración tendrá carácter de resolución interlocutoria tratada en Acuerdo y con firma del Cuerpo Colegiado (y rúbrica de Secretario de Actuaciones y Procedimiento). Si el recurso fuera declarado procedente, se dejará constancia de esta circunstancia a través de una providencia simple, en la que se detalle en forma clara y concisa el recurrentes y la sanción pecuniarias impugnadas, remitiéndose el expediente con los nuevos antecedentes o documentos que deben considerarse al Relator para la producción del informe. En un segundo momento (inciso 2.), se dará traslado del informe del Relator al responsable por un término que no excederá de treinta (30) días, para que conteste dentro de un término no mayor de treinta (30) días. Se trata de una obligación facultativa que tiene el responsable, en tanto el mismo puede contestar o no el informe trasladado, cuyo plazo se fija comúnmente en

quince (15) días, y una vez vencido el mismo, el expediente se encontrará en condiciones de autos para dictar sentencia.

Finalmente, si una vez cumplidos los noventa (90) días de la notificación de la sentencia o resolución dictadas por el Tribunal de Cuentas, los responsables no decidieran iniciar demanda contencioso administrativa o si no interpusieran recurso de revisión en el plazo estipulado de quince (15) días; si fuese declarado improcedente el recurso interpuesto o si declarado procedente, el fallo de revisión dictado por el Tribunal de Cuentas resulte adverso a los intereses del recurrente, la sentencia se considerará firme y en condiciones de ser ejecutada por Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires.

4.4. Confección del título ejecutivo y del expediente externo

Una vez verificados en forma fehaciente los requisitos previos para corroborar si efectivamente corresponde la ejecución forzada del crédito a favor del Estado, se procederá a la confección del testimonio con la nota al Fiscal de Estado y del expediente externo por la Secretaría.

El testimonio emitido por el Tribunal de Cuentas de Cuentas, en tanto instrumento público de carácter estatal, debe cumplir una serie de recaudos para su validez. En este sentido, el título ejecutivo debe representar, en líneas generales, una transcripción literal de todo el texto con letras y sin abreviaturas ni iniciales ni números de ninguna índole, sin perjuicio de la adición entre paréntesis de números, en tanto permitieran un mayor entendimiento del contenido (como el caso de las sumas de dinero de las multas aplicadas o los cargos formulados) y de la supresión del texto del articulado que no fuese relevante en el título. De este modo, deberán ser reproducidos en el título los artículos pertinentes referidos a la imposición de sanciones en los respectivos fallos (fallo de la cuenta, resolución de improcedencia y fallo de revisión), así como los artículos referidos a la notificación a los responsables de la resolución de las sentencias y de los plazos para depositar los importes

de las sanciones impuestas y de la interposición de los recursos autorizados. Por último, se adicionará el artículo referido a la rúbrica de la sentencia, donde se consignarán las firmas del H. Cuerpo y la rúbrica del Secretario. Finalizada la transcripción literal del articulado en el fallo o fallos correspondientes, se dejará constancia de certificación por el Secretario del contenido transcrito y de la firmeza de la sentencia, así como la individualización del responsable testimoniado (nombre, apellido y DNI), fecha y tipo de notificación y fecha de emisión de testimonio. Por último, el Secretario rubricará el contenido del ejemplar con su firma de puño y letra y sello en el margen inferior derecho.

Confeccionado el título ejecutivo, el siguiente paso será la confección de una nota dirigida al Fiscal de Estado informando sobre el contenido general del título ejecutivo. Así, la nota deberá estar fechada, debiendo indicarse fecha de número de expediente, expediente y ejercicio y descripción general de las sanciones impuestas. Asimismo, deberán incluirse los datos de los responsables testimoniados, como nombre y apellido, DNI, domicilio de notificación, tipo de cédula librada y un detalle pormenorizado de las sanciones impuestas. Para el caso de la formulación de cargos, deberá aclararse si los mismos tienen carácter personal o si fueron formulados en forma solidaria con otros responsables. Deberá incluirse también el domicilio real del responsable, verificando así el Fiscal de Estado la competencia en la materia para el inicio de las acciones judiciales. La nota deberá ser rubricada por el Secretario y por el Presidente con sus firmas de puño y letra y sello en los márgenes izquierdo y derecho respectivamente.

Finalmente, se procederá a la confección del expediente externo o expediente 5300. Dicho número corresponde a la característica atribuida a los expedientes externos generados por el Tribunal de Cuentas, cuya caratulación se encuentra a cargo de Mesa de Entradas. El expediente externo deberá contar con la siguiente información documental, a saber: iniciador, (Mesa de Entradas o Presidencia); fecha legal, que coincide con el día de generación del expediente; extracto, donde se describe sucintamente los responsables testimoniados, el expediente y el ejercicio correspondientes, pudiendo ser agregados comentarios varios para

complementar la información proveída en el extracto. Generada con éxito la caratulación del expediente 5300, serán agregadas al mismo copias legalizadas por el Secretario de los fallos y/o resoluciones involucradas, el o los ejemplares de los títulos ejecutivos y la nota al Fiscal de Estado, dejando registro de los datos del expediente externo en los registros informáticos de la Secretaría, quedando así listo el expediente para su presentación por Mesa de Entradas de Fiscalía de Estado para su intervención y trámite.

5. Fuerza ejecutiva (ejecutividad) de las decisiones del Tribunal de Cuentas

La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas establece en su artículo 35 que sus decisiones tienen fuerza ejecutiva, en tanto se cumplan los supuestos de procedencia establecidos en su artículo 33.

ARTÍCULO 35: Las decisiones del Tribunal tendrán fuerza ejecutiva y la acción que se deduzca exigiendo su cumplimiento, se regirá por el procedimiento del juicio de apremio. Será Juez competente cualquiera que fuere el monto del alcance, el de Primera Instancia en lo Civil y Comercial, del Departamento Judicial al que corresponda el lugar en el cual desempeñó las funciones el responsable de la inversión de Fondos desaprobados.

Siguiendo a Tomás Hutchinson, debe entenderse por *ejecutividad* a la cualidad jurídica que se le reconoce a la Administración para proceder a realizar los actos y operaciones que la ejecución del acto comporta, en tanto gozan de la presunción de legitimidad de ser emitidos conforme al ordenamiento (presunción *iuris tantum* que subsiste mientras no se declare lo contrario por el órgano competente), lo que equivale a afirmar que estos tienen fuerza obligatoria y que pueden llevarse a la práctica. De este modo, su eficacia jurídica se despliega plenamente, manifestándose en una serie de consecuencias, como la obligatoriedad, la exigibilidad y el cumplimiento necesario del acto administrativo, sin

necesidad de tener que obtener ninguna sentencia declarativa previa. No debe confundirse así con la *ejecutoriedad* del acto, que designa la particular aptitud de la Administración por sí sola puede ejecutar el acto (ejecución de oficio), cuando el ordenamiento en ciertos casos la faculta para el uso directo de su propia coacción sin necesidad de recabar el apoyo judicial¹⁰. Este no es el caso de las decisiones del Tribunal de Cuentas, ya que la Ley Orgánica remite al procedimiento del juicio de apremio para la deducción de las acciones judiciales por Fiscalía de Estado para exigir su cumplimiento. La elección por la Ley Orgánica de dicho procedimiento tiene su razón de ser en la atención de la necesidad de la rápida satisfacción de las rentas públicas, exigiendo a los responsables el cumplimiento forzoso de sus decisiones, para que el Estado perciba las sumas que se le adeudan; y en búsqueda de un mínimo de equilibrio, este proceso reviste características particulares, tales como el origen del título, la legitimación activa, la celeridad procesal, la limitación de conocimiento y del reducido número de defensas articulables, y la limitación recursiva.

Ahora bien, lo recién expuesto nos lleva al tema de referirnos al régimen regulatorio del proceso de apremio, ya que sin perjuicio de la sanción de la ley 13.406, coincidimos con Mauro Alfredo Tulia en que esta no hubo de derogar el decreto ley 9122/78, también regulatorio del proceso de apremio. Así, el autor afirma que a partir de la comparación de los artículos 1° de ambas normas, si bien ambas disponen que rigen el proceso judicial de apremio para los créditos fiscales de la Provincia de Buenos Aires y los municipios, el decreto ley 9122/78 resulta de aplicación para los créditos provenientes de las multas aplicadas y los cargos formulados por el Tribunal de Cuentas, teniendo en cuenta que revisten carácter de créditos fiscales no tributarios (siendo la ley 13.406 aplicable para los créditos fiscales tributarios)¹¹, criterio también confirmado en la jurisprudencia¹². Y si bien por regla, la ley posterior deroga a la anterior, tal derogación tácita no tiene lugar en este

¹⁰ Hutchinson, T. (2010). *Régimen de procedimientos administrativos*. Buenos Aires, Astrea, p. 81

¹¹ Tulia, M. A. (2014). *Ejecución fiscal en la provincia de Buenos Aires. Juicio de apremio - Ley 13.406. Concordada con el decreto ley 9122/78. Comentada y Anotada*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Ediciones Jurídicas, p. 118.

¹² CCyC San Isidro, Sala I, causa N° 43.736, del 12/12/2016, Fisco Pcia. Bs. As. c/ Laboratorios SL S.A. s/ Apremio

supuesto por cuanto la delimitación de los créditos, por su origen, formulada en el artículo 1 de la ley 13.406, no puede implicar la derogación del decreto ley 9122/78 que posee un ámbito de aplicación más extenso y abarcativo, es decir, de todos los créditos fiscales de la Provincia de Buenos Aires y los municipios. Así, podría entenderse que la ley 13.406 es de aplicación supletoria del decreto ley 9122/78, pudiendo verificar que existen entre ambas normas diferencias trascendentes, tales como el plazo para oponer excepciones, que en la ley 13.406 es de cinco días y en el decreto ley 9122/78 es de tres días; la inapelabilidad dispuesta en el decreto ley 9122/78, el régimen de honorarios, entre otras diferencias¹³. Así, el artículo 18 del decreto ley 9122/78 establece la complementariedad con las normas contenidas en las Leyes N° 13927 y N° 13406, el Código Fiscal – Ley N° 10397 y la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires en las situaciones no previstas por las leyes citadas.

Sobre este tema, Miguel H. E. Oroz afirma que dicha opción entre una u otra norma no está exenta de controversias, primero porque el concepto de lo tributario excede las pautas tradicionales en la materia y porque no siempre el sujeto titular reviste la condición de estatal, existiendo numerosos ejemplos de sujetos ajenos a la estructura oficial que al ejercer por delegación prerrogativas propias del poder público, por expresa disposición de la ley son acreedores de créditos que bien pueden subsumirse en aquella situación y sin embargo paradójicamente quedan excluidos de la acción de la ley 13.406. Dicha regla de exclusión tornaría operativo, entonces, el enunciado del decreto ley 9122/78, dado que su campo de actuación está asociado a los restantes créditos fiscales, ajenos a los tributarios, si bien esta dicotomía no es tan lineal como aparenta, pues contiene un elemento adicional de importancia que es un tanto distorsivo en la medida que contiene normas relativas a la competencia material, que por la carencia de regulación de esta cuestión en la ley 13.406 y por la exclusión que efectúa el artículo 2 inciso 8 del Código Procesal Administrativo, traen como consecuencia que los juicios tendientes al cobro de créditos tributarios municipales

¹³ Ibidem, p. 119.

deben sustanciarse ante el juez civil o juzgado de paz y la discusión de la validez del acto base y presupuesto del título ejecutivo, sin distinguirse si es emanado de una dependencia provincial o municipal, está asignada al fuero contencioso administrativo, teniendo en cuenta que las innegables diferencias de criterios que existen entre el Fuero Contencioso Administrativo y el resto de la Justicia¹⁴.

Hechas estas aclaraciones, en este punto haremos referencia, en primer lugar, a la actuación llevada a cabo por el Fiscal de Estado de la Provincia de Buenos Aires como parte actora legítima en el juicio de apremio; luego se realizará una breve mención respecto a la disposición de inhibición general de bienes y su test de constitucionalidad por un sector de la doctrina. Acto seguido, se hará referencia al trámite y a los aspectos más relevantes del juicio de apremio (haciendo especial énfasis en el juez competente y en el principio de oportunidad), para finalmente exponer los puntos más salientes de la etapa de ejecución forzada.

5.1 Actuación del Fiscal de Estado de la Provincia de Buenos Aires

La Constitución de la Provincia de Buenos Aires consagra en su artículo 155 la figura del Fiscal de Estado, el cual reza: “Habrá un Fiscal de Estado inamovible, encargado de defender el patrimonio del Fisco, que hará parte legítima en los juicios contencioso-administrativos y en todos aquellos en que se controvertan intereses del Estado”. Constituye, así, una pieza esencial del sistema de tutela de los intereses patrimoniales del Fisco y de vigilancia del regular funcionamiento de la actividad administrativa y tal como dice la norma constitucional, tiene como misión la representación y defensa en juicio de la Provincia de Buenos Aires, tanto en carácter de demandada como demandante. Por su parte, la Ley Orgánica de la Fiscalía de Estado (decreto ley 7543/69) confirma dicho principio cuando en

¹⁴ Oroz, Miguel H. E. El juicio de apremio y la ley aplicable. Diario El Día, 19 de febrero de 2017. Link: <https://www.eldia.com/nota/2017-2-19-el-juicio-de-apremio-y-la-ley-aplicable>

su parte I define la actuación judicial del Fiscal de Estado, especificando en su artículo 1 que la actuación del Fiscal de Estado se extiende a todos los juicios “cualquiera sea su fuero o jurisdicción”, actuando por sí o por abogados debidamente habilitados como parte de la dependencia y que sigan sus instrucciones, y dado que la facultad de representación tiene rango constitucional, no se requiere que el Poder Ejecutivo le confiera mandato expreso para intervenir. Y su artículo 2 establece que las acciones a que dieren lugar los fallos del Tribunal de Cuentas, serán deducidas por el Fiscal de Estado (en concordancia con lo dispuesto por el artículo 159 in fine de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires), debiendo dichos fallos ser notificados en su despacho oficial dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento del término legal que corresponda, por lo que el impulso para el inicio de las acciones judiciales para exigir el cumplimiento de las decisiones Tribunal de Cuentas no escapa de la órbita de sus funciones. Dicha representación en juicio podrá ser sustituida por el Fiscal de Estado, tanto dentro como fuera de la competencia territorial de la Fiscalía, en funcionarios del organismo con título habilitante, conforme lo dispuesto por el artículo 3 del citado decreto ley 7543/69. En las acciones judiciales que deban tramitar por la vía de apremio, las mismas podrán ser encomendadas por el Fiscal de Estado a abogados que no pertenezcan al organismo (artículo 4), pudiendo dicha sustitución en la representación otorgarse mediante escritura pública o nota-poder (artículo 5).

De este modo, una vez recibido el expediente 5300 por Mesa de Entradas de Fiscalía de Estado, lo remitirá a la Subsecretaría de Ejecución de Créditos Fiscales y Tributarios, que tiene a su cargo la defensa del interés fiscal en todos los procesos de apremios, para su intervención y trámite. Una vez el expediente en su poder, la Subsecretaría revisará si el título ejecutivo se encuentra en orden para el inicio de la demanda de apremio, pudiendo devolver el expediente al Tribunal de Cuentas para solicitar algún dato adicional, si así correspondiere. Puede ocurrir también que el Fiscal de Estado devuelva al Tribunal de Cuentas el expediente 5300, decidiendo no iniciar acciones judiciales, en tanto su tramitación para la ejecución de los montos respectivos no ameriten el despliegue de actividad

administrativa, profesional y jurisdiccional ni un dispendio de recursos humanos y materiales para tal tramitación, en sintonía con lo dispuesto por el artículo 16 del decreto ley 7543/69, que autoriza al Fiscal de Estado para desistir de los juicios, o no iniciar la respectiva acción, cuando el importe del capital reclamable fuere inferior a veinte (20) sueldos del salario mensual mínimo vigente para el personal administrativo de la Administración Pública. Asimismo, podrá disponer el embargo de bienes del deudor o su inhibición general de bienes, cuando se ignore el domicilio del deudor, o no se conociere la existencia de bienes en la Provincia, anotando la medida precautoria y sus renovaciones en el Registro de la Propiedad o en el que correspondiere, por el plazo que autoricen las leyes vigentes, aunque también podrá disponer y trabar todo tipo de medidas cautelares, a diligenciar dentro de la provincia o fuera de ella durante el transcurso de los juicios de apremio en los que se ejecuten créditos tributarios, debiendo denunciarlo por oficio judicialmente dentro del plazo de treinta (30) días hábiles judiciales, pudiendo ser ratificada o revocada por el Juez cuando se encuentre suficientemente garantizado el crédito.

Una vez iniciada la demanda de apremio, o trabada la inhibición general de bienes, según sea el caso, la Subsecretaría devolverá el expediente 5300 al Tribunal de Cuentas, comunicando al Presidente del Tribunal el inicio de la acción contencioso administrativa.

ARTÍCULO 34: En todos los casos el Fiscal de Estado comunicará al Presidente del Tribunal la iniciación de la demanda indicando Juzgado y Secretaría, así como el estado del juicio cuando éste le solicite informe.

Recibido el expediente por la Mesa de Entradas del Tribunal de Cuentas, lo pasará a la Secretaría de Actuaciones y Procedimiento para que registre la información correspondiente al inicio del juicio de apremio y se procederá a su archivo.

5.2. Disposición de inhibición general de bienes. Análisis sobre su constitucionalidad. Juicio de apremio y el principio de oportunidad

Hemos hablado de la facultad con la que cuenta el Fiscal de Estado para trabar todo tipo de medidas cautelares, entre ellas, la inhibición general de bienes, cuando se ignore el domicilio del responsable, o no se conociere la existencia de bienes en la Provincia de Buenos Aires. Cabe, en primer lugar, establecer una definición de inhibición general de bienes, previo a la discusión sobre la constitucionalidad de este tipo de medida cautelar.

Siguiendo a Mauro Alfredo Tulia, podemos definir a la inhibición general de bienes como una medida cautelar sustitutiva o sucedánea del embargo que procede cuando no se conocen bienes del deudor, o por resultar los bienes embargados insuficientes para cubrir el monto del crédito reclamado, y por la cual se afecta la libre disposición de bienes registrables, y en el caso del apremio, de las actividades del deudor en el sistema financiero. Así, la ley 13.406 en su artículo 6º, párrafo 2º, inciso c) dispone que se podrá solicitar la inhibición general de bienes e incluso su extensión a los activos bancarios y financieros, pudiendo oficiarse a las entidades bancarias correspondientes o al Banco Central de la República Argentina. En el caso de que la medida se trabe ante el Registro de la Propiedad Inmueble de la Provincia de Buenos Aires, este deberá informar al juez si existen otras medidas cautelares idénticas trabadas contra el demandado, detallando su origen y vigencia; además, deberá informar los bienes de los que resulta titular, aunque sea parcialmente, el accionado y expedirá en caso afirmativo copia de todos esos asientos.

La disposición o traba de la inhibición general de bienes tiene una serie de requisitos a seguir, entre ellos: el peticionante debe manifestar en primer lugar no conocer bienes del deudor, o que los bienes embargados son insuficientes para proporcionar garantía al monto total del crédito que se reclama en el apremio, debiendo expresar el nombre, apellido y domicilio del deudor, así como otro dato que pudiera individualizar el inhibido, a lo que debe agregarse que la Acordada 432/00 de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires

dispone que debe denunciarse el número de CUIT o CUIL, tanto del solicitante de la medida como del afectado por la misma; y deberá expresarse el monto de la medida cautelar, ya que en caso contrario el inhibido no podrá dar bienes a embargo o fianzas que sean suficientes. Respecto a sus efectos, el artículo 228 párrafo 3° CPCBA dispone que la inhibición general de bienes sólo surtirá efectos desde la fecha de su anotación, salvo para los casos en que el dominio se hubiese transmitido con anterioridad, de acuerdo con los dispuestos en la legislación general, mientras que su párrafo 4° dispone que la inhibición no concede prioridad respecto de otras medidas precautorias anotadas con posterioridad.

Ahora bien, tratándose de la disposición de medidas cautelares administrativas, un sector de la doctrina se ha pronunciado por la dudosa constitucionalidad de las normas que conceden dicha facultad a órganos administrativos, como el Fiscal de Estado. En este sentido, encontramos que la Ley Orgánica de la Fiscalía de Estado en su artículo 16, autoriza al Fiscal de Estado a disponer por sí y trabar todo tipo de medidas cautelares, a diligenciar dentro de la Provincia de Buenos Aires o fuera de ella, durante el trascurso de los juicios de apremio en los que se ejecuten créditos tributarios, debiendo denunciarlo por oficio judicialmente dentro del plazo de treinta (30) días hábiles judiciales. El juez interviniente deberá ratificarla o podrá revocarla cuando se encuentre suficiente garantizado el crédito. En opinión de Alberto J. Tessone y María Cecilia Mc Intosh, corresponde al órgano judicial decretar cualquiera de las medidas, ya sean preventivas, si se ha acompañado un título que justifique la verosimilitud del derecho y ejecutivas, previo examen positivo de la pretensión de ejecución. Por otro lado, el control judicial posterior resulta insuficiente y no contempla remedio alguno para el sujeto pasivo afectado, en tanto se concede al Fiscal de Estado el plazo de treinta (30) días hábiles judiciales para comunicar al juez que conoce del apremio, la traba de la medida¹⁵.

En este mismo sentido, Mauro Alfredo Tulia menciona el caso de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, en tanto el artículo 14 del Código Fiscal le

¹⁵ Tessone y Mc Intosh, p. 196

otorga a dicho ente facultades para la traba de medidas cautelares contemporánea o posteriormente a la promoción de la ejecución fiscal, por sí y sin la intervención del juez que entiende en el proceso de apremio, que es quien en su opinión debe decretar las medidas cautelares, pudiendo traer la pérdida definitiva de la propiedad o una afectación excesiva o innecesaria de fondos, como puede ser la transferencia de fondos embargados o la mera indisponibilidad¹⁶, potestad que se manifiesta en en aparente contradicción con la división de poderes y con el ordenamiento jurídico nacional, ello en tanto el ejercicio de poderes jurisdiccionales por un órgano ejecutivo afectan el derecho de propiedad expresamente consagrado en el artículo 17 de la Constitución Nacional, y en el artículo 31 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, que sólo puede ser afectado por orden de juez competente. Por ello, el autor considera que la facultad de trabar medidas atribuida al ente administrativo resulta inconstitucional, en sintonía con la doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación¹⁷.

En igual sentido, Miguel H. E. Oroz se pronuncia en favor de la derogación de las normas provinciales, entre ellas el citado artículo 16 del decreto ley 7543/69, que habilitan a las autoridades administrativas a la traba de medidas cautelares sin intervención judicial previa, a la luz de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Intercorp” de fecha 15 de junio de 2010¹⁸. Allí, el Máximo Tribunal declaró la inconstitucionalidad del artículo 18 inciso 5° de la ley 25.239 (sustitutivo del artículo 92 de la ley 11.683), que permitía a la Administración Federal de Ingresos Públicos disponer medidas cautelares (tales como embargos) con el único requisito de avisar al juez interviniente, resultando violatorio al principio constitucional de división de poderes y desconociendo los fundamentos del principio de tutela judicial efectiva y de la defensa en juicio, consagrados tanto en el artículo 18 de la Constitución Nacional como en los Pactos Internacionales

¹⁶ Tullia, M. A. (2014). *Ejecución fiscal en la provincia de Buenos Aires. Juicio de apremio - Ley 13.406. Concordada con el decreto ley 9122/78. Comentada y Anotada*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Ediciones Jurídicas, p. 214

¹⁷ Ibidem, p. 216

¹⁸ Oroz, Miguel H. E. Juicio de apremio y el principio de oportunidad. Diario El Día, 9 de diciembre de 2018. Link: <https://www.eldia.com/nota/2018-12-9-7-50-17-juicio-de-apremio-y-el-principio-de-oportunidad-septimo-dia>

incorporados con tal jerarquía en el artículo 75 inciso 22, así como tampoco el test de constitucionalidad en su confrontación con el artículo 17, en cuanto en él se establece que la propiedad es inviolable y ningún habitante puede ser privado de ella sino en virtud de una sentencia fundada en ley. Por su parte, el voto en disidencia de Enrique Petracchi y Carmen Argibay descartó las impugnaciones de orden constitucional, ello en tanto los jueces sostuvieron la abundante jurisprudencia de la Corte en relación a que resulta compatible con la Constitución Nacional, la creación de órganos, procedimientos y jurisdicciones de índole administrativa con potestades de tipo jurisdiccional destinados a hacer más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos.

5.3. Inicio de juicio de apremio. Juez competente. Trámite y aspectos procesales relevantes

El proceso de apremio es un típico proceso de ejecución, que tiene características propias derivadas del origen de los títulos ejecutivos, lo que hace innecesaria la regulación y tramitación de la etapa de preparación de la vía ejecutiva (ya que en principio el apremio es un procedimiento legislado para ejecutar los créditos de entes estatales y los títulos emanan de la autoridad pública), teniendo una limitación defensiva mayor, es decir, que el ámbito de defensas válidamente articulables y los medios de prueba utilizables se hayan reducido en comparación con el proceso ejecutivo común. Corresponde, así, realizar un panorama por los aspectos más relevantes de la estructura y trámite del proceso de apremio regulado por el decreto-ley 9122/78 con sus normas complementarias y supletorias.

La instancia judicial se abre con la promoción de la demanda que contiene expresada la pretensión de apremio, y recibidas las actuaciones por el órgano judicial, este deberá analizar la competencia material y hacer un examen preliminar de admisibilidad del título base de la ejecución. Así, el artículo 3 del decreto-ley 9122/78 determina la competencia material, siendo competentes los jueces de primera Instancia en lo civil y comercial o los de

paz que correspondan al domicilio fiscal del obligado en la provincia, o el que corresponda al lugar de cumplimiento de la obligación, o el del lugar en que se encuentren los bienes afectados por la obligación que se ejecute a elección del actor, los juicios de apremio provinciales de naturaleza no tributaria y los juicios de apremio que promuevan las municipalidades. Analizada la competencia, el juez se declarará competente o no y en este último supuesto ejercitará declinatoria.

En cuanto al examen de admisibilidad del título, el artículo 5 no refiere expresamente el caso de su resultado negativo, aunque entendemos a contrario sensu, que el juez puede rechazar in limine la acción o bien, ordenar al actor que formule las aclaraciones necesarias. Sorteado con éxito el examen previo de admisibilidad del título, el juez ordenará el libramiento de la intimación de pago, citación de remate, citación para oponer excepciones en el plazo de tres (3) días perentorios (ampliable por la distancia) y la intimación para la constitución del domicilio procesal, y en su caso, dicho mandamiento puede llevar la orden de embargo. Si se embargaran bienes muebles se intimará al ejecutado para que manifieste dentro del término de tres (3) días si los bienes embargados reconocen prenda u otro gravamen, debiendo en este caso denunciar su monto, nombre y domicilio del acreedor. Citado el ejecutado, puede cumplir con la orden descripta en el mandamiento, pudiendo asumir diferentes actitudes, a saber: no comparecer, con lo cual se dictará sentencia de trance y remate sin más; comparecer allanándose a la pretensión, con lo que también se dictará sentencia; presentarse sin articular defensas ni allanamiento, pasando los autos para sentencia; o bien, presentarse oponiendo las excepciones del artículo 6 (incompetencia de jurisdicción, inhabilidad del título ejecutivo por sus formas extrínsecas únicamente, pago total documentado, prescripción, plazo concedido documentado, pendencia de recursos concedidos en efecto suspensivo y litispendencia) dentro del plazo de tres (3) días perentorios, debiendo ofrecer prueba de las excepciones opuestas en el mismo escrito en que las mismas se opongan (artículo 7). El juez ordenará traslado al ejecutante, el que se notificará por cédula, para que las conteste dentro del tercer día (artículo 8).

Contestadas las excepciones, pueden darse tres escenarios: que las excepciones sean inadmisibles, podrá apelar el demandado en relación dentro de las cuarenta y ocho (48) horas de notificado (artículo 8), pasando luego a dictarse sentencia; que sean admisibles y la cuestión sea de puro derecho, caso en que también se dictará sentencia directamente; o que existan hechos controvertidos que requieran de probanza, supuesto en que se abrirá la causa a prueba por el término de diez (10) días improrrogables (artículo 9). Producida la misma, o vencido el plazo para su producción, se dictará sentencia de trance y remate.

La sentencia puede decidir en dos sentidos: rechazando la ejecución o bien, dando lugar en forma total o parcial, mandando a llevar adelante la misma. Respecto a la actividad recursiva hay una gran diferencia con la ley 13.406: mientras en esta última las partes pueden interponer recurso de apelación, el artículo 10 establece que la sentencia de ejecución, o la revocación del auto de intimación de pago y embargo, son inapelables, quedando a salvo el derecho del Fisco provincial o municipal de librar nuevo título ejecutivo y del ejecutado de repetir las sumas abonadas conforme las normas tributarias aplicables en la especie.

Firme la sentencia que hace lugar a la pretensión de apremio, y cuando haya dinero embargado, se deberá practicar liquidación, iniciándose la etapa de cumplimiento del decisorio, el que según los bienes embargados tendrá o no el trámite particular de la subasta. Atento el efecto de cosa juzgada en sentido formal de la sentencia en el apremio, y siempre que se den los presupuestos pertinentes que habiliten tales procesos posteriores, el ejecutado vencido podrá promover juicio ordinario posterior y el ejecutante vencido podrá promover un nuevo proceso de apremio.

5.4. Cumplimiento forzoso por el responsable

La sentencia firme recaída en el proceso de ejecución fiscal concluye la etapa que algunos autores entienden como la de control del título, aunque no obstante ello, la

percepción del crédito ejecutivamente reconocido, no ha sucedido, resultando necesario transitar por el procedimiento de cumplimiento de la sentencia, por el cual se procura la satisfacción concreta y efectiva de la sentencia de condena que hace lugar a la pretensión de cobro de sumas de dinero. Así, a los fines del tránsito por esta etapa de cumplimiento de la sentencia, será imprescindible la existencia de bienes embargados, ya sea que se encuentren embargados con anterioridad o con posterioridad a la sentencia. Pero cuando durante la etapa de control del título, o sea, hasta antes de quedar firme la sentencia, no se hubiese trabado embargo de bienes, será necesaria la traba de embargo ejecutorio, por cuanto lo contrario implicaría transitar una etapa de realización sin bienes a realizar.

Así, podemos encontrar tres tipos principales de modalidades de la ejecución para el cumplimiento de la sentencia, que se encuentran reguladas en el decreto-ley 9122/78 con la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires: embargo de dinero o de títulos y acciones; embargo de bienes inmuebles o embargo de bienes muebles.

Respecto a la primera modalidad, Tessone y Mc Intosh afirman que, pese a que la ley no se ocupa de este supuesto, rige con plenitud el artículo 557 CPCBA; lo mismo que si lo embargado fuesen títulos o acciones que cotizaran oficialmente, ya que el acreedor puede pedir que se le den en pago, a la cotización del día de la resolución (artículo 564 CPCBA). El ejecutante practicará liquidación de capital, intereses y costas; se conferirá traslado a la contraparte, y firme la resolución que aprueba la liquidación, se hará pago inmediato al acreedor, teniendo en cuenta que si el ejecutante es el Fisco, estará exento de prestar la fianza que prevé el artículo 589 CPCBA, conforme el artículo 13 del decreto-ley¹⁹.

Para el caso de embargo de que los bienes embargados fueren bienes inmuebles, se requerirá además de los certificados de dominio y gravámenes que prevé el artículo 11, informe sobre impuestos, tasas y contribuciones, deudas por expensas comunes e

¹⁹ Tessone, A. J. y Mc Intosh, M. C. (1996). *Juicio de apremio: decreto ley 9122, modificaciones introducidas por la ley 11796, nuevos plazos de prescripción de la ley 11808*. La Plata, Editora Platense, p. 169

inhibiciones del ejecutado (artículo 568 CPCBA), siendo indispensable conocer el estado de ocupación del inmueble a través de un mandamiento de constatación. En el auto de venta, deberá fijarse la base para el remate, que será equivalente a las dos terceras partes de la valuación fiscal (artículo 566 CPCBA). Respecto a la exhibición de títulos, y a diferencia de lo estatuido por el CPCBA que dispone que dentro de los tres días de ordenado el remate, el ejecutado deberá presentar el título de propiedad del inmueble, bajo apercibimiento de obtenerse segundo testimonio a su costa, el decreto-ley posterga la intimación a presentar los títulos para después de la subasta y con el plazo de cinco días, supeditando además la aprobación del remate hasta tanto se agregue el título o el segundo testimonio, o bien preste el comprador conformidad con la certificación del Registro de la Propiedad.

Si la venta comprendiese varios inmuebles, el juez podrá ordenar que la subasta se realice en forma progresiva, suspendiéndose el remate cuando el precio obtenido en una o más ventas fuese suficiente para satisfacer el crédito en ejecución (artículo 572 CPCBA). Dispuesta la subasta, la resolución debe comunicarse a los jueces embargantes que surjan del informe de dominio. Se cita, además, a los acreedores hipotecarios para que dentro del tercer día presenten sus títulos y soliciten, si correspondiese, el aumento de la base hasta cubrir el importe de sus créditos (artículo 569 CPCBA). El martillero será propuesto por el actor y su designación se notificará ministerio legis en caso de incomparecencia o falta de constitución de domicilio por parte del demandado, pudiendo ser recusado por las causales previstas respecto de los jueces, en cuanto sean aplicables, teniendo en cuenta que el ejecutante es un órgano público (artículo 17 CPCBA).

Con el auto de remate, ya sea de bienes muebles o inmuebles, el Juez ordenará la publicación de edicto en el Boletín Judicial a mitad de tarifa y por un sólo día, y cuando el caso lo requiera, deberá efectuarse también, tal publicación, en el diario más apropiado para la publicidad de la subasta, teniendo en cuenta a tal efecto la especialización dentro del rubro de los objetos a rematar o su caudal de circulación, y dando preferencia a los diarios de la localidad (artículo 24 del decreto-ley 9122/78), pudiendo agregar propaganda adicional a

criterio del ejecutante o conformidad del ejecutado (artículo 575 CPCBA). El martillero deberá, dentro del tercer día, depositar el dinero percibido en el Banco de la Provincia de Buenos Aires, a la orden del juez y rendir cuentas (artículo 579 CPCBA). Previo traslado, se aprobará el remate. Aprobado el remate, se intimará al comprador para que deposite el precio (artículo 11 del decreto-ley 9122/78). El comprador deberá depositar el saldo de precio dentro de los cinco días de notificado de la aprobación del remate (artículo 581 CPCBA), pudiendo el Fisco extraer de inmediato los fondos hasta el monto de su crédito si no existieran acreedores con derecho preferente al cobro sobre el producto de la venta y con deducción de los gastos de escrituración que correspondan, al vendedor; impuestos que gravan al bien y gastos del remate (artículo 11 del decreto-ley 9122/78). Si fracasare el primer remate por falta de postores, el juez deberá disponer otro con la base reducida en un 25%. Si tampoco existiesen postores, la venta se realizará sin base. A diferencia de lo que ocurre en el caso de bienes muebles, el Fisco no está autorizado para adquirir los inmuebles en caso de fracasar la subasta (artículo 25 del decreto-ley 9122/78). Respecto al lugar del remate, deberá realizarse en el lugar donde tramita la ejecución o en el de ubicación del bien, según lo resolviera el juez de acuerdo a las circunstancias del caso (artículo 576 CPCBA). Y respecto a la liquidación, el ejecutante debe practicarla dentro del quinto día de aprobado el remate; caso contrario podrá hacerlo ejecutado (artículo 589 CPCBA). Una vez aprobada la liquidación se hará pago al acreedor.

Por último, el artículo 23 del decreto-ley 9122/78 hace referencia al caso en que el bien embargado sea mueble. A diferencia de lo que dispone el artículo 558 inciso 1 CPCBA, en la ejecución fiscal los muebles se subastan con una base del 80% de la tasación, efectuada por un tasador propuesta por actora, siendo aplicable lo dispuesto por el artículo 567 CPCBA. En caso de fracasar la primera subasta, se reducirá la base en un 50% a pedido de la ejecutante. El párrafo final del artículo faculta al Juez a obtener el auxilio de la Policía de la Provincia de Buenos Aires, a fin de mantener el orden durante el remate. Asimismo, el artículo 25 del decreto-ley 9122/78 faculta al Fisco de la Provincia de Buenos Aires a adquirir

los bienes muebles en caso de fracasar nuevamente la subasta, por el valor del último remate. En este caso, sea cuál sea ese valor y el monto del crédito en ejecución, se compensará la deuda total o parcialmente. En cuanto a las reglas respecto al martillero, publicidad, lugar de remate, rendición de cuentas, aprobación del remate, depósito, liquidación, pago, fianza y preferencias, rigen las disposiciones respecto a la subasta de impuestos. Por su parte, el artículo 26 del decreto-ley 9122/78 faculta al Fisco a requerir la financiación del precio de la subasta al Banco de la Provincia de Buenos Aires, previsión que tiende a facilitar la venta en condiciones más ventajosas y a asegurar el éxito de la venta pública.

Finalmente, cabe aclarar, por otro lado, que la etapa de ejecución fiscal forzada puede concluir en cualquiera de sus estadios por concesión al ejecutado de facilidades o acuerdos de pago, aplicando por analogía lo dispuesto por el artículo 23 de la ley 13.406 para ejecuciones de créditos fiscales provenientes de tributos, pudiendo el Fiscal de Estado realizar un acuerdo extrajudicial de pago con el o los responsables, dejando constancia por los deudores la aceptación de la deuda, la forma de cancelación de costas y el acogimiento a un plan de facilidades de pago, pudiendo ser presentado judicialmente por cualquiera de las partes para su homologación por el juez, y comunicando dicha circunstancia al Tribunal de Cuentas para su conocimiento y registro.

6. Colofón

A lo largo de este trabajo, hemos intentado brindar explicaciones, establecer definiciones y plantear nociones fundamentales sobre uno de los procedimientos más importantes, que a nuestro criterio, lleva a cabo el Tribunal de Cuentas junto con la colaboración del Fiscal del Estado, a través de la labor diaria y dedicada de sus agentes, y cuya importancia y trascendencia justificaron su recorte para su estudio y tratamiento, a partir

de una estructuración consistente en el desarrollo de diferentes puntos con los que se intentó la formulación, el abordaje y planteamiento del tema en estudio propuesto *ab initio*.

En este sentido, si bien entendemos la importancia de la función que el Tribunal de Cuentas despliega como órgano rector del sistema de control externo de la Provincia de Buenos Aires, llevando a cabo el examen de las respectivas rendiciones de cuentas, así como detectando irregularidades en la gestión económico-financiera del sector público provincial, no debe perderse de vista ni situar en un segundo plano la persecución de las responsabilidades económicas que surjan de una actuación contraria a las leyes por parte de los responsables de la hacienda pública, cuyo desempeño en las funciones pudiese causar perjuicios a los fondos públicos. De allí es que a lo largo de este Trabajo dirigimos nuestros esfuerzos para el estudio y tratamiento de la ejecutividad de las decisiones del Tribunal de Cuentas, ingresando en el estudio y profundización de los diferentes procedimientos promovidos en las instancias administrativa y judicial, que persiguen, así, el objetivo de defender los intereses fiscales de la Provincia de Buenos Aires. Creemos, así, que el Tribunal de Cuentas, en tanto erigido como órgano de control administrativo con funciones jurisdiccionales garantizadas por la Constitución de la Provincia de Buenos Aires y en colaboración directa con el Fiscal de Estado como parte legítima en los juicios contencioso-administrativos de su competencia, debe perseguir el objetivo principal de utilizar todos los medios legales a su alcance, a través de su estructura organizacional, para exigir a los llamados administrados declarados responsables el pago de las sanciones pecuniarias impuestas, y en cuanto corresponda, el reintegro de los montos para reparar los perjuicios sufridos por el erario público.

Finalmente, y a partir de lo expuesto, somos plenamente conscientes de que el recorte propuesto en el presente Trabajo no agota la posibilidad de seguir analizando y profundizando el estudio sobre el tema elegido sino que, por el contrario, tenemos la convicción de que puede servir de referencia y de punto de partida para la producción de eventuales debates y discusiones en diferentes ámbitos de tipo académicos o institucionales,

promoviendo la visibilización y el foco de atención sobre un tema que, consideramos, resulta muy valioso y de gran importancia para su desarrollo constante en nuestra disciplina.

7. Bibliografía

- Andrieu, M. G. (2010). *Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires. Experiencia y actualidad*. Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, 7.
- Bidart Campos, G. J. (2014). *Manual de la Constitución Reformada, Tomo III*. Buenos Aires, EDIAR.
- Camps, C. E. (2004). *Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires: anotado, comentado, concordado*. Depalma.
- Castiglione, A. V. (1988). *Función jurisdiccional de los Tribunales de Cuentas*. Revista Jurídica Argentina La Ley N° 1988 A.
- Gordillo, A. A. (2010). *Tratado de Derecho Administrativo: tomo 4. El Procedimiento Administrativo*. Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo.
- Hutchinson, T. (2010). *Régimen de procedimientos administrativos*. Buenos Aires, Astrea.
- Moreno, G. R. (2019). *Comentarios a la Constitución de la Provincia de Buenos Aires*.
- Rezzoagli, B. A. (2010). *La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en el régimen provincial argentino*. Revista de Derecho Público N° 2010 (2), p. 101.143.
- Seara, J. I. (2004). Los órganos de control de la Administración pública: comparación de los sistemas provincial y nacional. *Revista RAP*, 15, 7-24.
- Tessone, A. J. y Mc Intosh, M. C. (1996). *Juicio de apremio: decreto ley 9122, modificaciones introducidas por la ley 11796, nuevos plazos de prescripción de la ley 11808*. La Plata, Editora Platense.

- Tessone, A. J. y Mc Intosh, M. C. (2009). *Juicio de apremio*. La Plata, Editora Platense.

- Tulia, M. A. (2014). *Ejecución fiscal en la provincia de Buenos Aires. Juicio de apremio - Ley 13.406. Concordada con el decreto ley 9122/78. Comentada y Anotada*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Ediciones Jurídicas.