Fallo CSJN. inconstitucionalidad. AFIP NO PUEDE EMBARGAR SIN ORDEN JUDICIAL

A. 910. XXXVII.

Administración Federal de Ingresos Públicos
c/ Intercorp S.R.L. s/ ejecución fiscal.

Buenos Aires, 15 de junio de 2010
Vistos los autos: "Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp S.R.L. s/ ejecución fiscal".

Considerando:

1°) Que la Administración Federal de Ingresos Públicos promovió ejecución fiscal contra Intercorp S.R.L. por $ 112.046,44, correspondientes a saldos de sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado (período agosto/diciembre de 1999), del impuesto a las ganancias (años 1998 y 1999) y de aportes al Sistema Único de Seguridad Social (marzo, abril, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 1999), según los certificados de deuda obrantes a fs. 1/4 bis.

Señaló que el juicio tramitaría de acuerdo a lo dispuesto en los arts. 92, 96 y ctes. de la ley 11.683 (t.o. 1998, con las reformas introducidas por la ley 25.239), por lo que informó al magistrado de primera instancia que, según lo establecido en el art. 92, había dispuesto el embargo general de fondos y valores del ejecutado —en cuentas bancarias, cajas de seguridad, títulos y cualquier otro activo financiero— por el monto del capital reclamado, con más el 15% de dicha suma para responder por intereses y costas. Agregó que a tales efectos libraría oficio al Banco Central de la República Argentina (fs. 5).

2°) Que a raíz del planteo efectuado por la ejecutada, el titular del Juzgado Federal n° 1 de Salta declaró la inconstitucionalidad del inc. 5° del art. 18 de la ley 25.239, en tanto sustituyó el texto del art. 92 de la ley 11.683 y, en consecuencia, decretó la nulidad de todos los actos procesales cumplidos en autos (confr. fs. 40/45 vta.).

Para así decidir, el magistrado consideró, en síntesis, que las modificaciones introducidas en el citado art. 92 establecen, para el supuesto de que el ejecutado no oponga excepciones, una verdadera ejecución administrativa, sin intervención del Poder Judicial, en abierta violación al art. 17 de la Constitución Nacional.

En tal sentido, señaló que la norma impugnada, al permitir a los agentes fiscales disponer por

sí medidas cautelares a los efectos de garantizar el crédito, transforma al Fisco en juez y parte, lo que resulta incompatible con diversos principios de raigambre constitucional.

3°) Que a su turno, la Cámara Federal de Salta hizo lugar al recurso de apelación interpuesto por el representante del Fisco Nacional, revocó lo resuelto en la instancia anterior y, con remisión a un precedente de ese mismo tribunal, rechazó el planteo de inconstitucionalidad.

Como sustento de su decisión, el a quo sostuvo que no obstante el monopolio del Poder Judicial en los procesos ejecutivos, existían casos de ejecuciones extrajudiciales como, entre otros, los supuestos de procedimientos de ejecuciones aduaneras, de prenda de menor cuantía, de la prenda comercial y con registro cuando el acreedor es una institución oficial, bancaria o financiera, de los warrants, de la hipoteca a favor del Banco de la Nación Argentina, etc.; respecto de los cuales
la Corte
se había pronunciado favorablemente a la validez constitucional de tales normas. Citó a esos efectos los precedentes de Fallos: 139:259; 249:393 y 250:464.

Afirmó, asimismo, que la restricción a las defensas oponibles por el ejecutado —en particular a partir de la modificación introducida por la ley 23.658— no impidió que los tribunales ejercieran sus facultades propias para morigerar algunos efectos de tales limitaciones, cuando la aplicación lisa y llana de la ley producía iniquidad en el caso concreto.

En esa inteligencia, puntualizó que las modificaciones incorporadas por la ley 25.239 al procedimiento establecido por el art. 92 de la ley 11.683 procuraban otorgar mayor celeridad al trámite de cobro de los impuestos, multas, sanciones y recursos de la seguridad social adeudados por los contribuyentes, y que el régimen así diseñado debía ser apreciado en concordancia con la doctrina jurisprudencial aludida.

Ello sentado, ponderó que si el contribuyente, pese a que el requerimiento de pago y su citación fueron proveídos y diligenciados por el ente administrativo, pudo resistirse a la ejecución oponiendo las defensas que estimó conducentes —en el caso de autos, el referido planteo de inconstitucionalidad de la norma procesal y, en subsidio, la excepción de litispendencia— no se advertía, en esa fase, en qué podría residir el menoscabo al ejercicio de la defensa en juicio invocado por aquél. Sin perjuicio de tal conclusión, recalcó la indeclinable facultad judicial de vigilar la regularidad de los actos cumplidos por la administración en el proceso ejecutivo, control que puede ejercerse a instancia de parte o de oficio.

Para concluir, y con relación al embargo preventivo sobre los fondos de las cuentas bancarias de las que fuese titular la demandada, puso de relieve que la adopción de dicha medida fue informada inicialmente al juez, que tiene la potestad que resulta de lo establecido por los arts. 202 al 204 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, la cual no era vedada por la ley 25.239, de manera que no se afectaba la injerencia judicial en resguardo de derechos constitucionales.

4°) Que contra esa decisión, la parte ejecutada interpuso el recurso extraordinario de fs. 91/100 vta., que fue concedido a fs. 108/108 vta. En sus agravios, la apelante argumentó, en

síntesis, que la norma impugnada es inconstitucional en cuanto otorga facultades a funcionarios de la administración que, de acuerdo con el sistema de división de poderes, corresponden exclusivamente al Poder Judicial, tales como la firma y el libramiento del mandamiento de intimación de pago y, especialmente, la disposición y traba de medidas cautelares. Según el apelante, se trata de un "pseudo apremio administrativo" que viola los derechos de defensa y propiedad, la garantía del juez natural y del debido proceso.

5°) Que es pertinente señalar que, con arreglo a lo establecido en la acordada 30/2007, el Tribunal llamó a audiencia pública de carácter informativo en la presente causa, la que tuvo lugar el 16 de julio de 2008, en la cual las representaciones letradas de cada una de las partes han sido interrogadas sobre diversos aspectos de la controversia, conforme da cuenta el acta y el instrumento incorporados en el expediente. También tuvo oportunidad de intervenir en ese acto, en condición de amigo del Tribunal, el representante del Centro de Administraciones Tributarias Subnacionales, entonces Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación de la Provincia
de Buenos Aires (ARBA), Dr. Santiago Montoya (confr. fs. 195 y 198/209 vta.).

6°) Que si bien los pronunciamientos dictados en los procesos de ejecución fiscal no revisten, en principio, el carácter de sentencia definitiva que haga viable el remedio federal, en el caso se configura un supuesto de excepción en tanto la cuestión en debate excede el interés individual de las partes y afecta el de la comunidad en razón de su aptitud para incidir en la gestión de las finanzas del Estado y en la percepción de la renta pública (Fallos: 314:1714; 315: 683; 316:3019; 318:1413, entre otros), máxime habida cuenta de que la misma cuestión es objeto de controversia en otras muchas causas que han sido resueltas por los jueces de las anteriores instancias mediante pronunciamientos de disímiles alcances.

7°) Que, por lo demás, el recurso extraordinario resulta formalmente admisible pues se ha objetado la validez e inteligencia de normas de carácter federal y la sentencia ha sido contraria al derecho que la apelante funda en ellas (art. 14, incs. 1° y 3°, de la ley 48). En este sentido, l a Corte
no se encuentra limitada en su decisión por los argumentos expuestos por las partes o el a quo sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado, según la interpretación que rectamente le otorga (Fallos: 307:1457; 310:2682; 311:2553; 319:2931; 327:5416, entre muchos otros).

8°) Que en lo que hace a la cuestión sometida a consideración del Tribunal, cabe señalar que en la ley 25.239, que introdujo diversas modificaciones a la ley 11.683, se facultó a la AFIP a decretar y trabar, por sí, medidas precautorias sobre los bienes del responsable ejecutado.

Conforme el mecanismo implementado en el precepto, el agente fiscal, con el sólo recaudo de informar al Juez asignado, puede, sin más trámite y a su sola firma, librar mandamiento de intimación de pago, "decretar el embargo de cuentas bancarias, fondos y valores depositados en entidades financieras, o bienes de cualquier tipo o naturaleza, inhibiciones generales de bienes y adoptar otras medidas cautelares tendientes a garantizar el recupero de la deuda en ejecución".

Incluso, se establece en el precepto que en cualquier estado del proceso el Fisco podrá disponer el embargo general de los fondos y valores de cualquier naturaleza que los ejecutados tuvieran depositados en entidades financieras regidas por la ley 21.526. Únicamente en los casos en que se requiera desapoderamiento físico o allanamiento de domicilio se prevé la previa orden del juez competente. Además, en la norma se dispone que la anotación de las medidas que recaigan sobre bienes registrables o cuentas del deudor se practicará por oficio expedido por el agente, que tendrá el mismo valor que una requisitoria y orden judicial.

9°) Que tales modificaciones persiguieron, según las palabras del miembro informante del dictamen de mayoría, diputado Baglini, fortalecer la administración tributaria y acelerar y facilitar la tarea del Fisco en los procesos de ejecución judicial, con el objeto de "...terminar con el impedimento que tienen hoy los juzgados al verse obligados a tramitar 25.000 expedientes en una secretaría que ni siquiera está especializada en materia aduanera o tributaria, con lo cual termina asfixiada por los papeles y proveyendo los escritos a los dos o cinco meses..." (confr. "Antecedentes Parlamentarios". La Ley. Buenos Aires. 2000. Tomo 2000-A, pág. 1061 y ss.).

10) Que a los efectos de examinar los agravios expuestos por el recurrente respecto de la normativa en examen es imprescindible recordar que una de las consecuencias derivadas de la "separación de poderes" o "distribución" de los poderes, principio fundamental de nuestra estructura política y organización jurídica (arts. 1 y afines de la Constitución Nacional), es que corresponde a los tribunales de justicia conocer y decidir las causas que lleguen a sus estrados y hacer cumplir sus decisiones, según las reglas y excepciones que prescriba el Congreso.

Si bien se ha admitido que, en pos de adecuar el citado principio a las necesidades de la vida cotidiana, en ciertas oportunidades y bajo estrictas condiciones el Poder Ejecutivo u organismos de la administración realicen funciones jurisdiccionales, ello ha sido bajo la condición de que tal ejercicio no implique un total desposeimiento de atribuciones en perjuicio del Poder Judicial, pues lo contrario implicaría autorizar la supresión o, cuanto menos, la omisión del principio de división de poderes, sin cuya vigencia la forma republicana de gobierno queda sin base que la sustente y, en consecuencia, las funciones estatales resultan potencialmente desquiciadas con el consiguiente desamparo de las libertades humanas (confr. Fallos: 247:646 "Fernández Arias").

Es que, en definitiva, no debe perderse de vista que la disposición constitucional que niega al Presidente de la República el ejercicio de funciones judiciales o el derecho de conocer en causas pendientes o de restablecer las fenecidas responde al propósito de poner a cubierto a los habitantes de los abusos del gobierno y al de marcar la línea divisoria de los tres poderes que lo integran (Fallos: 149: 175).

11) Que, con sustento en las consideraciones efectuadas, no cabe sino concluir en que, en su actual redacción, el art. 92 de la ley 11.683 contiene una inadmisible delegación, en cabeza del Fisco Nacional, de atribuciones que hacen a la esencia de la función judicial. En efecto el esquema diseñado en el precepto, al permitir que el agente fiscal pueda, por sí y sin necesidad de esperar siquiera la conformidad del juez, disponer embargos, inhibiciones o cualquier otra

medida sobre bienes y cuentas del deudor, ha introducido una sustancial modificación del rol del magistrado en el proceso, quien pasa a ser un mero espectador que simplemente es "informado" de las medidas que una de las partes adopta sobre el patrimonio de su contraria. Tan subsidiario es el papel que la norma asigna al juez en el proceso que prevé que, para el supuesto de que el deudor no oponga excepciones, sólo deberá limitarse a otorgar una mera constancia de tal circunstancia para que la vía de ejecución del crédito quede expedita (art. 92, párrafo 16).

12) Que esta participación menor e irrelevante que se reserva a los jueces en los procesos de ejecución no sólo violenta el principio constitucional de la división de poderes sino que además desconoce los más elementales fundamentos del principio de la tutela judicial efectiva y de la defensa en juicio consagrados tanto en el art. 18 de la Constitución Nacional como en los Pactos internacionales incorporados con tal jerarquía en el inc. 22 de su art. 75 (confr. el art. 8° del Pacto de San José de Costa Rica, el art. XVIII de
la Declaración Americana
de Derechos y Deberes del Hombre; art. 11 de
la Declaración Universal
de Derechos Humanos; art. 14.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos). A tal conclusión es posible arribar a poco de que se observe que, de acuerdo con el sistema implementado en la normativa cuestionada, tanto la verificación de la concurrencia de los requisitos específicos para la procedencia de las medidas cautelares —"verosimilitud del derecho" y "peligro en la demora"— como la evaluación de su proporcionalidad de acuerdo a las circunstancias fácticas de la causa no son realizadas por un tercero imparcial sino por la propia acreedora, que no tiene obligación de aguardar la conformidad del juez para avanzar sobre el patrimonio del deudor.

13) Que, por otra parte, las disposiciones del art. 92 tampoco superan el test de constitucionalidad en su confrontación con el art. 17 de la Norma Suprema en cuanto en él se establece que la propiedad es inviolable y ningún habitante puede ser privado de ella sino es en virtud de una sentencia fundada en ley. No resulta óbice a ello el hecho que lo puesto en tela de juicio sea la potestad de disponer unilateralmente medidas cautelares, pues como correctamente lo señaló el señor Procurador General de
la Nación
en su dictamen en la causa A.413.XXXVII "AFIP c/ Consorcio Forestal Andina s/ ejecución fiscal" —al que remite en las causas A.570.XXXVII "AFIP c/ Atahualpa S.R.L. s/ ejecución Fiscal" y la presente—, ellas, cualquiera sea su naturaleza, afectan concretamente el derecho de propiedad del individuo, "ya que si bien no importan —en principio— una ablación de su patrimonio, su función es, precisamente, limitar de manera efectiva otros atributos no menos importantes de ese derecho, cuales son los de usar y disponer de él, con función de garantía. A nadie escapa, por dar un ejemplo, que un bien embargado pierde peso económico en el mercado y que limita, en mayor o menor medida, las posibilidades de actuación económica del sujeto...". En este sentido, no es necesario un profundo examen para advertir las negativas consecuencias económicas que sobre el giro normal de las actividades de cualquier comercio, empresa o particular puede tener la traba de un embargo sobre cuentas o bienes.

14) Que, por otra parte, no puede dejar de señalarse que los reparos hasta aquí formulados

fueron advertidos por los propios legisladores en oportunidad de tratar la norma cuya constitucionalidad se pone en tela de juicio. Así, se señaló que "...un recaudador de algún estado feudal del Medioevo no tendría más atribuciones que las que estamos otorgando al agente fiscal. Tiene facultades para todo..." (diputado Pichetto); "...se otorgan a los abogados del fisco, de la parte actora, facultades propias del Poder Judicial..." (diputado Natale); "Hago reserva de constitucionalidad con respecto a la modificación del artículo 92 de la ley de procedimiento. Creo que viola el artículo 8° del Pacto de San José de Costa Rica y los artículos 17 y 18 de la Constitución Nacional..." (diputada Carrió); "...Se prescinde del Juez. Se convierte en un procedimiento administrativo y se genera, a mi criterio, una mayúscula inconstitucionalidad..." (senador Carbonell). Incluso el miembro informante por la mayoría dejó margen a las dudas expresadas al señalar que "...el proceso puede hallarse al borde de lo judicialmente tolerado —diríamos—, y me hago cargo de esas observaciones porque es posible que haya que transitar con cuidado esta línea..." (diputado Baglini) (confr. "Antecedentes Parlamentarios". La Ley. Buenos Aires. 2000. Tomo 2000-A, pág. 1061 y ss.).

15) Que no resulta admisible que a la hora de establecer procedimientos destinados a garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública se recurra a instrumentos que quebrantan el orden constitucional. Es que la mera conveniencia de un mecanismo para conseguir un objetivo de gobierno —por más loable que este sea— en forma alguna justifica la violación de las garantías y derechos consagrados en el texto constitucional. Así, se ha sostenido que es falsa y debe ser desechada la idea de que la prosperidad general constituya un fin cuya realización autorice a afectar los derechos individuales o la integralidad del sistema institucional vigente. El desarrollo y el progreso no son incompatibles con la cabal observancia de los arts. 1° y 28 de la Constitución Nacional, sino que, por el contrario, deben integrarse con éstos, de modo tal que la expansión de las fuerzas materiales y el correlativo mejoramiento económico de la comunidad sean posibles sin desmedro de las libertades y con plena sujeción a las formas de gobierno dispuestas por la Ley Fundamental
, a cuyas normas y espíritu resultan tan censura del organismo recaudador la potestad de disponer y trabar unilateralmente medidas cautelares—, en la medida en que no se adecua a los principios y garantías constitucionales de la división de poderes, la defensa en juicio y la propiedad, es inconstitucional.

17) Que no obstante todo lo hasta aquí expuesto, no es posible soslayar que el cumplimiento de las funciones del Estado, que es deber suyo atender, origina "gastos", cuya provisión expresamente se contempla en el art. 4° de la Constitución Nacional. En este sentido, la importancia de la renta pública para la existencia de
la Nación
ya fue advertida por Alexander Hamilton al sostener que "El dinero está considerado, con razón, como principio vital del cuerpo político, y como tal sostiene su vida y movimiento y lo capacita para cumplir sus funciones más esenciales. Por consiguiente, una facultad perfecta de allegarse con normalidad y suficiencia los fondos necesarios, hasta donde los recursos de la comunidad lo permitan, debe ser considerada como un elemento componente indispensable en toda Constitución" (confr. Hamilton, Alexander; Madison, James; Jay, John; "El federalista", XXX, Fondo de Cultura Económica, México, 1994, pág. 119). La relevancia de la cuestión

tampoco escapó a Juan Bautista Alberdi para quien "el Tesoro y el gobierno son dos hechos correlativos que se suponen mutuamente. El país que no puede costear su gobierno, no puede existir como Nación independiente, porque no es más el gobierno que el ejercicio de su soberanía por sí mismo. No poder costear su gobierno, es exactamente no tener medios de ejercer su soberanía; es decir, no poder existir independiente, no poder ser libre. Todo país que proclama su independencia a la faz de las naciones, y asume el ejercicio de su propia soberanía, admite la condición de estos hechos, que es tener un gobierno costeado por él, y tenerlo a todo trance, es decir, sin limitación de medios para costearlo y sostenerlo; por la razón arriba dicha, de que el gobierno es la condición que hace existir el doble hecho de la independencia nacional y el ejercicio de la soberanía delegada en sus poderes públicos. Desconocer este deber, es hollar el juramento de ser independientes y libres, es abdicar la libertad y entregar el gobierno del país al extranjero, o a cualquiera que tenga dinero para costearlo. Tasar, limitar de un modo irrevocable la extensión de los sacrificios exigidos por el interés bien entendido de la independencia nacional, es aproximarse de aquel extremo vergonzoso" (confr. "Sistema Económico y Rentístico de
la Confederación Argentina
según su Constitución de 1853", en "Organización de
la Confederación Argentina
", El Ateneo, Madrid, 1913, pág. 211).

18) Que, en este entendimiento, esta Corte ha sostenido que uno de los peores males que el país soporta es el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que proviene de la evasión o bien de la extensa demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que, en la medida en que su competencia lo autorice, los jueces tienen el deber de contribuir a la aminoración de esos dañosos factores y comprender que son disvaliosas las soluciones que involuntariamente los favorecen (Fallos: 313:1420 y sus citas). Y, por ello, ha recalcado que los magistrados deben examinar con particular estrictez la adopción de medidas que pudieran afectar el erario público pues la percepción de las rentas del Tesoro —en tiempo y modo dispuestos legalmente— es condición indispensable para el regular funcionamiento del Estado (Fallos: 327:5521; 328:3720; 330:2186; entre muchos otros).

19) Que la agilización de los procedimientos para la percepción de los créditos tributarios resulta ser un objetivo a lograr y a cuya concreción deben colaborar, dentro de la órbita de su competencia, todos los poderes públicos pues, en definitiva, lo que se persigue con ello no es otra cosa más que dotar al Tesoro Nacional de los recursos necesarios para que el Estado pueda dar adecuado cumplimiento con las funciones que constitucionalmente le han sido asignadas.

20) Que la audiencia celebrada ante esta Corte el 16 de julio de 2008 ha resultado sumamente ilustrativa pues tanto la actora como el amicus curiae tuvieron oportunidad de demostrar en qué forma las modificaciones implementadas por la ley 25.239 al procedimiento tributario colaboraron tanto para reducir los plazos de aseguramiento y percepción de los créditos reclamados por el Fisco como para disminuir la litigiosidad en la materia. Sin embargo, también quedó suficientemente en claro de las citadas exposiciones que esa celeridad en nada se vería afectada por una adecuada y plena intervención del Poder Judicial en el procedimiento, en

tanto y en cuanto se asegure a los tribunales competentes los recursos y la tecnología necesaria para poder responder a los requerimientos del Fisco.

En este sentido, la insuficiencia de recursos humanos y materiales que afrontan los juzgados federales de todo el país con competencia en la materia tributaria fue expresamente reconocida por el representante del Estado Nacional, quien hizo especial hincapié en la situación crítica y de colapso en que se encuentra la administración de justicia en muchas jurisdicciones del país, en las cuales el número de ejecuciones fiscales en trámite excede ampliamente los medios con que cuentan los magistrados que deben tramitarlas (confr. constancias de fs. 34, 66 y exposición sinóptica presentada por el Estado Nacional, en cumplimiento a lo dispuesto en la acordada 30/07 —fs. 174/177—).

Por otra parte, la insuficiencia de la infraestructura judicial para hacer frente a las necesidades del Fisco a la hora de percibir coactivamente la renta pública también fue advertida por el propio legislador quien, a pocos meses de aprobar las modificaciones a la ley 11.683 que aquí se cuestionan, sancionó la ley 25.293 en la que se dispuso la creación de Juzgados Federales de Ejecuciones Fiscales Tributarias en la Capital Federal y de secretarías con competencia específica en materia de ejecuciones fiscales tributarias en los juzgados federales con asiento en distintas ciudades del país. Sin embargo, pese al tiempo transcurrido desde la sanción de la ley (julio de 2000) y a la apremiante necesidad que justificó la adopción de esta medida, lo cierto es que, a la fecha, la puesta en marcha de estos tribunales y secretarías apenas ha podido realizarse —en Capital Federal, y sólo parcialmente— por no haberse dotado al Poder Judicial de la Nación de los recursos necesarios para ello.

21) Que, el contexto descrito, la especial trascendencia de la materia examinada así como elementales razones de seguridad obligan a rechazar cualquier inteligencia de la presente decisión que lleve a obstruir o paralizar la adecuada y expedita percepción de la renta pública. Ello es así toda vez que la aplicación en el tiempo de los nuevos criterios jurisprudenciales ha de ser presidida por una especial prudencia con el objeto de que los avances propuestos no se vean malogrados en ese trance. En mérito de ello, es necesario trazar la línea divisoria para el obrar de la nueva jurisprudencia, apoyándola en razones de conveniencia, utilidad y en los más hondos sentimientos de justicia, necesidad que entraña, a su vez, la de fijar el preciso momento en que dicho cambio comience a operar (conf. causas "Tellez", Fallos: 308:552 y "Rosza", Fallos: 330:2361).

22) Que, en este sentido, en "Rosza" se recordó que, en el ámbito del derecho constitucional comparado, la Corte Suprema de los Estados Unidos sostuvo que, si bien una ley del Congreso declarada inconstitucional no es ley, que es inoperativa y que no confiere derechos ni impone deberes, su existencia efectiva en forma previa a esa declaración es un hecho operativo cuyas consecuencias no pueden ser justamente ignoradas. El pasado no siempre puede ser borrado por una nueva decisión de la justicia. El efecto de una sentencia posterior que declara la invalidez debe ser considerado en diversos aspectos referidos a relaciones particulares —personales y societarias— y a conductas particulares —privadas y oficiales—. Las cuestiones concernientes a derechos que se alegan como adquiridos, al estado legal, a decisiones previas que se consideran firmes y en cuyas consecuencias se ha actuado, y al

orden público a la luz de la naturaleza de la ley y de su anterior aplicación requieren ser examinadas. Estos interrogantes aparecen entre los más difíciles que han ocupado la atención de los tribunales, estaduales y federales; y surge en forma manifiesta de numerosas sentencias que la afirmación general de un principio de invalidez retroactiva absoluta no puede ser justificada (conf. doctrina emanada de los casos "Norton vs. Shelby County" 118 U.S. 425, "Chicot County Drainage Dist. vs. Baxter State Bank" 308 U.S. 371, 374).

23) Que, en esta línea de razonamiento resulta claro que, decisiones con las repercusiones de la presente, no pueden dictarse desatendiendo las consecuencias que, de modo inmediato, derivarán de ella. Ello exige que el Tribunal, en cumplimiento de su deber constitucional de adoptar las medidas apropiadas para evitar la eventual afectación de la percepción de la renta pública, establezca pautas claras y concretas acerca de la manera en que los efectos de su pronunciamiento operarán en el tiempo.

Para satisfacer ese objetivo, resulta necesario admitir la validez de las medidas cautelares que, al amparo de las disposiciones del art. 92 de la ley 11.683, los funcionarios del Fisco Nacional hayan dispuesto y trabado hasta el presente, sin perjuicio de que los jueces de la causa revisen en cada caso su regularidad y procedencia en orden a los demás recaudos exigibles. En cambio, no habría justificación alguna para dejar subsistentes medidas precautorias dispuestas por los funcionarios de la AFIP con posterioridad a la presente sentencia puesto que a partir de que esta Corte se pronuncia declarando el vicio constitucional que afecta el procedimiento previsto por la citada norma, nada obsta a que las medidas cautelares que el organismo recaudador considere necesario adoptar en lo sucesivo, sean requeridas al juez competente para entender en el proceso ejecutivo, y que sea tal magistrado quien adopte la decisión que corresponda.

Por ello, habiendo dictaminado el señor Procurador General, se declara procedente el recurso extraordinario, se revoca parcialmente la sentencia apelada, con la salvedad que resulta de lo expresado en el considerando 23, y se declara la inconstitucionalidad del inc. 5° del art. 18 de la ley 25.239, sustitutivo del art. 92 de la ley 11.683 con los alcances indicados en la presente. Costas por su orden en atención a la complejidad de la cuestión debatida y la forma en que se resuelve. Notifíquese y devuélvase a fin de que el tribunal de origen, por quien corresponda, proceda de acuerdo con lo aquí decidido. RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO (en disidencia)- CARLOS S. FAYT - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI (en disidencia)- JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI - CARMEN M. ARGIBAY (en disidencia).
ES COPIA

DISI-//- -//-DENCIA DE LOS SEÑORES MINISTROS DOCTORES DON ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI Y DOÑA CARMEN M. ARGIBAY

Considerando:

1°) Que los infrascriptos adhieren a los considerandos 1° a 7° del voto de la mayoría que se dan por reproducidos en razón de brevedad.

8°) Que es verdad, como lo afirma el a quo y no ha sido negado por la apelante, que nuestro ordenamiento jurídico presenta casos de procedimientos ejecutivos que se llevan a cabo fuera de la órbita del Poder Judicial y que esta Corte no formuló a su respecto objeciones de índole constitucional (confr. Fallos: 139:259; 176:267; 177:13; 184:490 y 323:809).

También lo es que el derecho latinoamericano ofrece múltiples ejemplos de legislaciones que, siguiendo la tradición de España, tienen un sistema de cobro coactivo de obligaciones tributarias puramente administrativo, sistema también aplicado en los Estados Unidos (confr. Ramón Valdés Costa, Instituciones de Derecho Tributario, 1992, pág 349).

En el caso de Estados Unidos, su Corte Suprema ha considerado, desde antiguo, constitucional la legislación que, con el propósito de asegurar un rápido cumplimiento de las obligaciones pecuniarias debidas a la Nación establece procedimientos administrativos de apremio, si se acuerda una adecuada oportunidad para la posterior determinación judicial de los derechos en cuestión (conf. United States v. James Daniel Good Real Property, 510 US 43 (1993)). Para pronunciarse así afirmó, entre otros argumentos, que todos los gobiernos, en todas las épocas, han encontrado necesario adoptar medidas rigurosas para recaudar los impuestos y ser rígidos en la aplicación de ellas ("Cheatham v. United States 92 US 85 (1875); "State Railroad Tax Cases" 92 US 575 (1875); "Springer v. United States" 102 US 586 (1880); "Snyder v. Marks" 109 US 189 (1883) "Hagar v. Reclamation District n° 108" 111 US 701 (1884); "Phillips v. Commissioner of Internal Revenue" 283 US 589 (1931), entre otros). En ese orden de ideas, señaló que cuando sólo se encuentra comprometido el derecho de propiedad, la mera postergación del examen judicial no constituye una denegación del debido proceso si la oportunidad que se da para la determinación final de la responsabilidad resulta adecuada, habida cuenta de que la demora en la determinación judicial del derecho de propiedad no es inusual cuando resulta necesaria la satisfacción inmediata de las necesidades del gobierno (conf. "Springer v. United States", "Phillips v. Commissioner of Internal Revenue" —ya citados— y "Scottish Union & National Insurance Co v. Bowland 196 US 611 (1905)").

9°) Que la ejecución fiscal, tras la reforma introducida por la ley 25.239, continúa revistiendo el carácter de un proceso judicial que se desarrolla bajo la dirección de un juez, sin que obsten a ello las atribuciones que la ley confiere a la administración tributaria. Es verdad que el otorgamiento de tales atribuciones otorga un matiz peculiar al proceso, pero lo determinante a los efectos de su caracterización reside en que la potestad para decidir cualquier cuestión litigiosa que se plantee en su curso o para pronunciarse sobre la validez o nulidad de los actos o diligencias, sobre su mantenimiento, sustitución o revocación permanece en cabeza del juez.

10) Que, en tal sentido, corresponde destacar que el art. 92 de la ley 11.683 define a la ejecución regulada en él como un "cobro judicial" (párrafo primero), y más adelante (párrafo quinto) establece expresamente que "la ejecución fiscal será considerada juicio ejecutivo a todos sus efectos", y que sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el capítulo XI del título I de esa ley se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Entre éstas últimas adquiere una especial relevancia la prescripta en la primera parte del art. 531 en cuanto impone al juez, en una etapa liminar del proceso, la realización de un cuidadoso examen del instrumento con que se deduce la ejecución a fin de

determinar, precisamente, si se trata de un título de los que, según la ley, llevan aparejada ejecución. En este punto cabe poner de relieve que ninguna norma de las contenidas en el mencionado capítulo de la ley 11.683 obsta a que el juez realice ese examen ni le impiden, si su juicio sobre la habilidad del título es negativa, disponer que no prosiga el apremio y, en su caso, dejar sin efecto los actos que pudieron haberse cumplido. En tal sentido, el párrafo octavo del art. 92, pese a cierta ambigüedad en su texto, no puede sino ser interpretado en el sentido de que el agente fiscal debe, en su primera presentación ante el juez, acompañar el título en que se funda la ejecución, carga que en el sub lite ha sido cumplida (confr. fs. 1/4 bis).

11) Que, como surge de lo expresado, la situación no es entonces susceptible de ser identificada con la de aquellos países en los cuales se ha optado, lisa y llanamente, por estructurar los procesos de apremio tendientes a obtener el cobro de tributos y otros conceptos debidos al Estado como un procedimiento a desarrollarse en sede administrativa, y sería, por ende, inoficioso detenerse a considerar si una solución de ese tipo resultaría adecuada a nuestro orden constitucional.

Sin embargo, y con la indicada comprensión, la referencia hecha precedentemente no resulta ociosa porque es altamente ilustrativa acerca de las soluciones drásticas que han considerado necesarias adoptar los distintos gobiernos para hacer expedita la recaudación de impuestos ya que, como ha tenido oportunidad de señalarlo reiteradamente este Tribunal, la percepción de las rentas públicas en el tiempo y modo dispuestos por la ley es condición indispensable para el funcionamiento regular del Estado (Fallos: 235:787; 312:1010, entre otros), o, en palabras de la Corte Suprema de los Estados Unidos, se trata de la sangre vital del Gobierno, cuya rápida y cierta disponibilidad constituye una necesidad imperiosa ("Bull v United States", 295 US 247 (1935)).

12) Que, precisamente, las modificaciones que la ley 25.239 introdujo en el art. 92, obedecieron al propósito de superar, o al menos atenuar, las demoras en los procesos de ejecución fiscal —y de la consiguiente percepción de las rentas públicas— derivadas de la extraordinaria cantidad de juicios de esa clase radicados en los juzgados federales, que impedían que su trámite fuese llevado adelante en plazos adecuados (conf. intervención del diputado Baglini en el debate parlamentario, "Antecedentes Parlamentarios", Buenos Aires, La Ley
, 2000-A, pág. 1061 y ss).

13) Que, como ya fue adelantado, la respuesta que concibió el legislador para superar la situación señalada fue mantener el carácter judicial del proceso, pero otorgando al agente fiscal representante de la AFIP facultades para realizar ciertos actos y diligencias. En orden a ello, la circunstancia de que la ley otorgue atribuciones a tales funcionarios administrativos —después de que éstos se hayan presentado ante el juez observando todos los recaudos prescriptos por el párrafo octavo del art. 92— para suscribir y librar el mandamiento de intimación de pago y embargo, con la citación a oponer excepciones, es indudable que no afecta la sustancia del proceso ni el derecho de defensa del contribuyente, quien podrá presentarse ante el juez competente oponiendo las excepciones que estime pertinentes o, en su caso, impugnando la validez del acto o diligencia si hubiesen sido cumplidos irregularmente. En este sentido, cabe destacar que, en caso de oponerse excepciones, éstas serán resueltas por el juez, previo

traslado al agente fiscal.

14) Que, de tal modo, se cumple el requisito que, desde antiguo, esta Corte ha considerado indispensable para que el derecho de defensa no sufra agravio: que el litigante tenga la oportunidad de ser oído y se encuentre en condiciones de ejercer sus derechos en la forma que establecen las leyes respectivas (Fallos: 205:9, entre otros).

15) Que, precisamente, en el caso de autos, la aplicación de las normas procesales cuya validez constitucional impugna la demandada, no le ha impedido a ésta incluso, oponer subsidiariamente la excepción de litispendencia. En tales circunstancias, carecen de fundamento los invocados agravios al derecho de defensa, al juez natural, al debido proceso y a la división de poderes. En efecto, la administración fiscal ha planteado ante un magistrado la pretensión de ejecutar un acto administrativo, el contribuyente ha tenido la oportunidad de defenderse, la ha ejercido, y será el juez competente quien determine si admite la excepción o si manda llevar la ejecución adelante.

16) Que, por lo demás, debe destacarse que en el supuesto en que la decisión fuese desfavorable a la aquí demandada, ésta tendrá oportunidad de hacer valer en un juicio ordinario posterior, con total amplitud, los derechos que pudieren asistirle.

17) Que, por otra parte, la tacha de inconstitucionalidad derivada de la circunstancia de que la ley establezca que en el supuesto en que no se hayan opuesto excepciones en el plazo conferido para hacerlo, el representante de la AFIP requerirá al juez "constancia de dicha circunstancia, dejando de tal modo expedita la vía de ejecución del crédito reclamado, sus intereses y costas" no es apta para dar sustento al recurso extraordinario. En efecto, sin perjuicio de que éste no es el supuesto que se ha configurado en autos pues, como se señaló, el contribuyente opuso la excepción de litispendencia es dable advertir que también en aquella hipótesis el magistrado —pese a que la ley alude sólo a una "certificación"— tiene plena potestad para revisar y controlar que el trámite se haya desarrollado regularmente y, por consiguiente, para anular el proceso en caso de juzgar que estuviese viciado por algún defecto, ya que solo con esta comprensión adquiere sentido que la ley requiera la intervención del juez.

18) Que, sentado lo que antecede, cabe examinar los agravios referentes a la medida cautelar. La norma impugnada faculta a la Administración Federal de Ingresos Públicos, por intermedio del agente fiscal, a "decretar el embargo de cuentas bancarias, fondos y valores depositados en entidades financieras, o de bienes de cualquier tipo o naturaleza, inhibiciones generales de bienes y adoptar otras medidas cautelares tendientes a garantizar el recupero de la deuda en ejecución", entre ellas el embargo general de los fondos y valores que los deudores tengan depositados en entidades financieras regidas por la ley 21.526. En el caso de autos, en ejercicio de tales facultades, el representante del Fisco Nacional informó que libraría un oficio al Banco Central de la República Argentina a los fines previstos por esa norma (fs. 5). La demandada afirma que la medida cautelar dispuesta por el organismo recaudador se opone, al art. 17 de la Constitución Nacional, en cuanto prescribe que la propiedad es inviolable y ningún habitante de

la Nación
puede ser privado de ella sino en virtud de sentencia fundada en ley.

19) Que, en primer lugar, debe destacarse que no se trata de un supuesto de "privación" de la propiedad, sino de una afectación meramente provisional del derecho a disponer de los bienes objeto de la cautela, con el propósito de asegurar el cobro de un crédito expresado en un instrumento al cual la ley confiere el carácter de ejecutivo. La circunstancia de que se trate de una afectación meramente provisional explica que los ordenamientos procesales establezcan, de ordinario, que tal clase de medidas puedan adoptarse sin necesidad de oír previamente al afectado.

20) Que, en orden a ello, el art. 92 de la ley 11.683 exige que en la presentación inicial ante el juez, el agente fiscal informe "las medidas precautorias a trabarse" (párrafo octavo). Si en el curso del proceso la administración considerase necesarias otras medidas cautelares, también deberá indicarlas al juez (párrafo décimo). Asimismo, la ley dispone expresamente que si "cualquier medida precautoria resulte efectivamente trabada antes de la intimación al demandado, éstas deberán serle notificadas por el agente fiscal dentro de los cinco (5) días siguientes de tomado conocimiento de la traba por el mismo" (párrafo décimo tercero). Por otra parte, la ley prescribe expresamente que en "los casos en que se requiera desapoderamiento físico o allanamiento de domicilios (el agente fiscal) deberá requerir la orden respectiva del juez competente" (párrafo décimo segundo).

21) Que, en consecuencia, si bien la ley faculta al organismo recaudador a disponer por sí medidas precautorias, se advierte una clara preocupación del legislador para que el juez esté en conocimiento de ellas. El sentido de la norma es someter la conducta de la Administración a un inmediato control judicial, que podrá ser ejercido de oficio o a pedido del afectado por tales medidas, con anterioridad a su concreción o con posterioridad a ella. No hay disposición alguna en el extenso art. 92 que limite la competencia de los jueces para impedir la traba de tales medidas o para dejarlas sin efecto, sustituirlas por otras o limitarlas, cuando ello sea necesario a fin de evitar perjuicios o gravámenes innecesarios al titular de los bienes (arts.
203 a
205 del Código Procesal Civil y Comercial de
la Nación
).

22) Que, en tales condiciones, no se advierte la lesión al derecho de propiedad invocada por el contribuyente. En orden a ello, resulta equivocado considerar que el art. 17 de la Constitución Nacional veda
de modo absoluto toda interferencia en los derechos patrimoniales de los particulares producida por actos de la administración. En efecto, lo contrario importaría negar que en situaciones en que está comprometido el interés público, que muchas veces requiere de una inmediata satisfacción, el legislador pueda adoptar soluciones que tutelen la acción de los órganos administrativos y, por ende, el interés de la comunidad siempre que se preserve el derecho de los particulares. Lo relevante en tales casos es que la disposición legal guarde razonabilidad y que el afectado pueda obtener un suficiente control judicial de lo actuado por la administración (doctrina de Fallos: 247:646), de manera que la decisión final sobre sus

derechos quede en manos de un juez.

23) Que una compulsa de la jurisprudencia del Tribunal permite advertir la existencia de numerosos precedentes en los cuales en aras de la eficaz protección de intereses públicos se ha considerado válido el accionar de la Administración que se proyectó sobre la esfera de los derechos patrimoniales de los particulares, siempre que se dieran las condiciones a las que precedentemente se ha hecho referencia (conf. Fallos: 128:296; 161:209 y 343; 199:448, entre otros).

24) Que, por último, para descartar que el embargo preventivo trabado constituya un supuesto de privación de la propiedad sin "sentencia fundada en ley" (art. 17 de la Constitución Nacional), basta con agregar que tal clase de medidas es por naturaleza una restricción provisional del derecho de propiedad que, si bien afecta la disponibilidad de los bienes, no altera la titularidad del dominio de éstos, la cual se mantiene en cabeza del propietario (cf. Fallos: 300:214; Pietro-Castro Ferrandiz, L. "Derecho Procesal Civil", Segunda Parte, Madrid, Revista de Derecho Privado, Madrid 1965, página 370; Ramos Méndez, Francisco, "Derecho Procesal Civil", Tomo II, Barcelona, Bosch, 1990, página 1049), a lo que se añade la intervención que le cupo al juez de la causa y el alcance con que fue pedido el embargo de bienes. En efecto, según lo informó la Administración en su presentación inicial ante el juzgado competente, se libraría el oficio para trabar el embargo sobre los fondos y valores del ejecutado con el recaudo de que "...los fondos embargados deberán retenerse en la entidad [en la que se hallaran depositados] a las resultas de la orden judicial de transferencia a la cuenta de autos y a la orden de ese Juzgado" (fs. 5). Dicha medida, por lo demás, pudo ser examinada por el juez antes de su libramiento y así lo fue al disponer aquél que se tenga presente "...las cautelares informadas por el agente fiscal" (fs. 6).

25) Que tampoco corresponde admitir la impugnación constitucional que la recurrente efectúa con sustento en el art. 18 de la Constitución Nacional, en los arts. 8 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y en el principio del "juez natural".

Al respecto cabe señalar, en primer término, que una consolidada jurisprudencia del Tribunal expresa que la garantía del art. 18 de la Constitución Nacional no debe ser considerada por los jueces cuando quien la invoca —como ocurre en autos— no explica de un modo concreto cuáles son las defensas o pruebas de que se ha visto privado ni la relación que media entre ellas y el resultado del litigio (Fallos: 299:307; 300:178 y 590; 301:505; 313:1461; 315:406; 323:809) y porque dicha garantía que reconoce a "...los habitantes del país el derecho de ocurrir ante un órgano judicial en procura de justicia" (Fallos: 311:700, considerando 4° y el allí citado) requiere, en su aspecto más primario, que no se prive a nadie arbitrariamente de la oportuna tutela de los derechos que pudieran eventualmente asistirle sino por medio de un proceso conducido en legal forma que concluya con el dictado de una sentencia fundada (Fallos: 312:767; 315:952, considerando 9° y los allí citados; 315: 1418). En el mismo sentido, ha sostenido esta Corte que "...el derecho a la jurisdicción, consagrado implícitamente en el art.

18 de la Carta Magna y
expresamente en el art. 8 de
la Convención Americana
sobre Derechos Humanos, importa la posibilidad de ocurrir ante algún órgano jurisdiccional y obtener de ellos sentencia útil relativa a los derechos de los litigantes (Fallos: 199:617; 305:2150, entre otros)" —ver Fallos: 319:2925— y que, no obstante haberse procedido en las actuaciones administrativas con lesión a la garantía del art. 18 de
la Constitución Nacional
, debe considerarse reparado el agravio si la actuación judicial posterior brinda oportunidad para el regular ejercicio del derecho en cuestión (Fallos: 205:549 y los allí citados).

En efecto, en el caso de autos, es palmaria la ausencia de prueba acerca de la vulneración del derecho de defensa, pues dentro del marco del juicio de ejecución fiscal que impuso la ley 25.2 39, a
los pocos días de haber procedido el oficial de justicia "ad-hoc" a intimar el pago de la deuda (fs. 8), la demandada se presentó ante el juez de la causa haciendo valer plenamente sus derechos, esto es, planteó la nulidad de la intimación recibida con sustento en la inconstitucionalidad de las normas tributarias aplicadas y opuso, subsidiariamente, la excepción de litispendencia (fs. 15/23).

Dichas defensas fueron tratadas y resueltas por dos instancias judiciales, lo que origina, precisamente, el control constitucional que a este Tribunal le incumbe.

26) Que a lo expresado precedentemente, se añade la elaboración de una abundante jurisprudencia de esta 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, habida cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a
la Administración
, pero bajo la condición de que el pronunciamiento emanado de la autoridad administrativa quede sujeto a un "control judicial suficiente", es decir, a un control ante los jueces ordinarios que será más o menos extenso y profundo según las modalidades de cada situación jurídica y la magnitud de aquellos intereses, y que implicará negar a los organismos administrativos la potestad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y al derecho controvertidos (ver Fallos: 247:646, en especial, considerandos 9°, 14, 19 y los allí citados; 244:548; 247:344; 249:715; 267:97, entre otros).

Lo expuesto se compadece con el alcance que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha otorgado al art. 8 de
la Convención Americana
de Derechos Humanos, pues en dicho artículo, bajo la denominación de "Garantías Judiciales", no sólo se consagra el derecho a "un recurso judicial propiamente dicho", sino que se "...reconoce el llamado "debido proceso legal", que abarca las condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquéllos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración judicial" (Opinión Consultiva 9 (OC-9/87), del 6 de octubre de 1987).

27) Que tampoco cabe admitir la impugnación de la ley 25.239 con sustento en que, al permitir que un funcionario administrativo trabe medidas precautorias como la discutida en autos —que, según el apelante serían de estricta índole judicial— aquella norma vulnera el principio de que "toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial..." , establecido en el art. 8, párrafo 1. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y, en una redacción casi idéntica, por el art. 14.1. del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y el art. 6.1 de la Convención Europea de Derechos Humanos. Sobre el particular cabe recordar lo resuelto por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos respecto del citado art. 6.1, a cuya jurisprudencia corresponde acudir para interpretar la primera de las convenciones internacionales antes mencionadas, según lo señaló esta Corte en Fallos: 312:2490, considerando 6° y en el fallo entonces citado.

Así, en la sentencia pronunciada en el caso "Lauko c/ Eslovaquia", el 2 de septiembre de 1998, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos consideró que la multa impuesta al actor por un órgano de la administración ("le bureau local") y confirmada por otro de idéntica naturaleza ("le bureau de district"), por infringir una ley sobre contravenciones en materia de vecindad, no podía ser considerada como una decisión emanada de un tribunal "independiente" del ejecutivo en el sentido del art. 6.1, puesto que —básicamente— se trata de órganos que ejercen la administración local del Estado bajo control del gobierno y sus directores son designados por el ejecutivo, razón por la cual hay una ausencia de garantías frente a las presiones exteriores, así como también, de toda apariencia de independencia. Sin embargo, acto seguido acotó que: si confiar a las autoridades administrativas la tarea de perseguir y reprimir las contravenciones no es incompatible con la Convención, es necesario subrayar, sin embargo, que el interesado debe poder someter toda decisión tomada contra él a un tribunal que ofrezca las garantías del artículo 6. Ahora bien, en este caso, el requirente no pudo hacer reexaminar las decisiones del "bureau local" y del "bureau de district" por un tribunal independiente e imparcial ya que la Cour constitutionnelle ha rechazado su recurso alegando que "los tribunales [solamente] pueden controlar la legalidad de las decisiones administrativas concernientes a contravenciones que en [el] caso de multa sobrepasen las 2.000 SKK" (coronas eslovacas) —ver, "Lauko c. Slovaquie", Cour Européenne des Droits de L"Homme, Recueil des arrêts et décisions, 1998-VI, N° 88, páginas 2492 y siguientes, parágrafos 16 y 64—. Ver, en la misma publicación, "Kadubec c. Slovaquie", 1998-VI, n° 89, páginas 2518 y siguientes. En consecuencia, resulta claro que para el Tribunal Europeo de Derechos Humanos el hecho de que un órgano administrativo que ejerce facultades jurisdiccionales no sea un tribunal "independiente e imparcial", no lesiona la cláusula del art. 6.1 de la Convención , a condición de que después exista un tribunal de esas características que pueda rever la decisión.

En el mismo orden de ideas, aquel tribunal sostuvo que un sistema donde las autoridades fiscales de carácter administrativo pueden imponer sanciones tales como un recargo impositivo no resultaba incompatible con el art. 6 de la mencionada Convención si el contribuyente podía llevar la decisión que lo afectara ante un tribunal judicial con poder suficiente para anular lo decidido, incluyendo aspectos de hecho y derecho sobre la decisión cuestionada (sentencia

pronunciada en el caso "Vastberga Taxi Aktiebolag y otro c/ Suecia" ([2002] ECHR 36985/97), el 23 de julio de 2002).

28) Que lo expresado en el primer párrafo del considerando penúltimo, lleva a rechazar la impugnación que el apelante efectúa con base en que se habría vulnerado el principio de división de poderes consagrado por el art. 109 de la Constitución Nacional reformada en el año 1994 (que mantiene la antigua redacción del art. 95 de la Constitución Nacional de 1853), pues la aceptación de facultades de naturaleza jurisdiccional en las condiciones antes referidas, tuvo por sustento la admisión de una suerte de morigeración o de adaptación universal de aquel principio frente a intereses colectivos que de lo contrario sólo podrían ser tardía o insuficientemente satisfechos (ver lo expresado por la mayoría del Tribunal en el conocido precedente de Fallos: 247:646, en especial, considerandos 5° y 10, frente a la postura más restrictiva que traduce el voto disidente de los jueces Boffi Boggero y Aberastury).

29) Que, por último, respecto de la invocada violación de la garantía constitucional de los jueces naturales, que en el juicio del recurrente consistiría en una indebida concesión de facultades "judiciales" a la administración, cabe señalar que aquélla no guarda relación directa con la cuestión debatida en la causa, pues desde antiguo el Tribunal ha mantenido que dicha garantía tiene por objeto asegurar a los habitantes del país una justicia imparcial y "...sólo tiende a impedir la sustracción arbitraria de una causa a la jurisdicción del juez que continúa teniéndola para casos semejantes, con el fin de atribuir su conocimiento a uno que no la tiene, constituyendo así, por vía indirecta, una verdadera comisión especial disimulada" (Fallos: 234:482 y 637; 236:528; 237:673; 310:2845, entre muchos otros), circunstancias que en modo alguno se configuran en el régimen delineado por la ley 25.239.

30) Que, descartadas como han quedado las impugnaciones de orden constitucional dirigidas contra la ley 25.239 y, sin abrir juicios sobre el peculiar sistema de juicio de ejecución fiscal que en aquélla se estableció —pues el acierto, la conveniencia o la eficacia del régimen instaurado constituye una cuestión de política legislativa ajena a la jurisdicción de los magistrados (doctrina de Fallos: 306:1964 y 324:3184, entre muchos otros)—, corresponde confirmar el pronunciamiento apelado.

Por ello, oído el señor Procurador General, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario, y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - CARMEN M.

ARGIBAY.

ES COPIA

DISI-//-
-//-DENCIA DE LA SEÑORA VICEPRESIDENTA DOCTORA DOÑA ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

Considerando:

Que la infrascripta concuerda con los considerandos 1º a 7º de la mayoría, que se dan por reproducidos.

8º) Que la ejecución fiscal, a partir de la reforma de la ley 11.683 por la ley 25.239, continúa revistiendo el carácter de un proceso judicial que se desarrolla bajo la dirección de un juez, sin que obsten a ello las atribuciones que la ley confiere a la administración tributaria. Es verdad que ciertos actos de la ejecución fiscal ahora son llevados a cabo directamente por el agente fiscal, pero lo determinante a los efectos de su caracterización reside en que la potestad para decidir cualquier planteo legal que se realice en su curso, incluido el control de constitucionalidad, o para pronunciarse sobre la validez o nulidad de los actos o diligencias, sobre su mantenimiento, sustitución, o revocación o para disponer el allanamiento del domicilio, siempre está en cabeza de un magistrado judicial.

9º) Que, en tal sentido, corresponde destacar que el art. 92 de la ley 11.683 define a la ejecución regulada en él como un "cobro judicial" (párrafo primero), y más adelante establece expresamente que "la ejecución fiscal será considerada juicio ejecutivo a todos sus efectos", y que sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el capítulo XI del Título I de esa ley se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (párrafo quinto). La remisión al Código Procesal Civil y Comercial de la Nación vuelve a aparecer en los párrafos 15 y 16 del art. 92 de la ley 11.683.

Asimismo la norma cuestionada requiere que la demanda de ejecución fiscal sea presentada "ante el Juzgado con competencia tributaria, o ante la Mesa General de Entradas de la Cámara de Apelaciones u Órgano de Superintendencia Judicial pertinente en caso de tener que asignarse el juzgado competente" y al indicar la medida precautoria dispuesta se exige indicar el "juez asignado interviniente y la sede del juzgado". La norma también dispone que "para los casos en que se requiera desapoderamiento físico o allanamiento de domicilios deberá requerir la orden respectiva del juez competente".

Las excepciones opuestas por el ejecutado deben presentarse ante el Juez asignado y el Juez debe ordenar "el traslado ... al ejecutante, debiendo el auto que así lo dispone notificarse personalmente o por cédula al agente fiscal interviniente...".

Asimismo, "previo al traslado el juez podrá expedirse en materia de competencia". Finalmente, la liquidación formulada por el Fisco puede ser impugnada "ante el juez asignado interviniente que la sustanciará conforme el trámite pertinente de dicha etapa del proceso de ejecución reglado en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación". En caso de no aceptar el ejecutado la estimación de honorarios administrativa, se requerirá regulación judicial.

10) Que como se advierte de la transcripción de todas estas normas, existe una constante intervención del juez en la ejecución fiscal. Asimismo, entre las normas del Código Procesal Civil y Comercial citadas, adquiere una especial relevancia lo prescripto en la primera parte del art. 531 en cuanto impone al juez, en una etapa liminar del proceso, la realización de un cuidadoso examen del instrumento con que se deduce la ejecución a fin de determinar, precisamente, si se trata de un título de los que, según la ley, son de los que llevan aparejada

ejecución.

En este punto, cabe poner de relieve que ninguna norma de las contenidas en el mencionado capítulo de la ley 11.683 obsta a que el juez realice ese examen ni le impiden, si su juicio sobre la habilidad del titulo es negativa, disponer que no prosiga el apremio y, en su caso, dejar sin efecto los actos que pudieron haberse cumplido. En tal sentido, el párrafo octavo del art. 92 no puede sino ser interpretado en el sentido de que el agente fiscal debe, en su primera presentación ante el juez, acompañar el título en que se funda la ejecución, carga que en el sub lite ha sido cumplida (confr. fs. 1).

11) Que, como surge de lo expresado, la situación no es entonces susceptible de ser caracterizada como un proceso puramente administrativo o como una ejecución que se lleva a cabo fuera de la órbita del Poder Judicial.

12) Que, precisamente, las modificaciones que la ley 25.239 introdujo en el art. 92, obedecieron al propósito de superar, o al menos de atenuar, las demoras en los procesos de ejecución fiscal —y de la consiguiente percepción de las rentas públicas— derivadas de la extraordinaria cantidad de juicios de esa clase radicados ante los juzgados federales, que impedían que su trámite fuese llevado adelante en plazos adecuados. Se buscó entonces hacer más expeditiva esta ejecución alivianando la tarea del tribunal pero sin transformar el juicio de apremio fiscal en un proceso exclusivamente administrativo.

En tal sentido, el miembro informante, en su exposición durante el debate parlamentario de la reforma tributaria, al explicar el cambio propuesto en relación al juicio de ejecución fiscal sostuvo que "está inserto en esta iniciativa el fortalecimiento de la administración tributaria, motivo por el cual se destina un capítulo a las modificaciones a los procedimientos tributarios que [...] tiende a acelerar la tramitación de los juicios fiscales, sin dejar sin garantía de defensa a quienes resulten perseguidos por el cobro de los impuestos. Se trata de un sistema que cuando se aplique contribuirá fundamentalmente a descargar una inmensa masa de papeles de los tribunales y a acelerar los procedimientos, otorgando todas las garantías del caso, no permitiendo que la propia administración fiscal se transforme en juez y parte, e imponiendo la participación de un profesional matriculado con responsabilidad penal que llega incluso a la pérdida de su matrícula, además de las sanciones personales y funcionales, en el caso de que exceda los límites del procedimiento establecido" (Antecedentes Parlamentarios, Editorial La Ley , tomo 2000-A, pag. 1065).

13) Que tampoco resulta sobreabundante recordar las numerosas situaciones de nuestro ordenamiento jurídico que presentan casos de ejecuciones administrativas que, como tales, se llevan a cabo fuera de la órbita del Poder Judicial y cuya constitucionalidad ha sido siempre mantenida por este Tribunal (Fallos: 139:259; 176:267; 184:490 y 249:393 —Banco Hipotecario Nacional—; Fallos: 177:13 —Banco de la Provincia de Buenos Aires—; Fallos: 268:213 y 323:809 —Banco de la Nación Argentina —; y Fallos: 138:157 —prenda agraria—).

14) Que en tal sentido cabe recordar las prerrogativas otorgadas a los bancos oficiales, tales

como el Banco de la Nación Argentina (Carta Orgánica - ley 21.799, art. 29); el antiguo Banco Hipotecario Nacional (Carta Orgánica, art. 44 del decreto 540/93 y art. 45 de la ley 22.232); el ex Banco Industrial de Desarrollo y de la ex Caja Nacional de Ahorro y Seguro y en igual medida de otros bancos oficiales como el caso del art. 11 del decreto-ley 9372/63 ratificado por ley 16.478 (que autoriza al Banco Ciudad de Buenos Aires a vender en remate público y sin citación del deudor las prendas correspondientes a empeños vencidos), o de normas de bancos provinciales tales como el Banco de Mendoza (ley 5805, art. 23, actualmente derogado por ley 6276, art. 9), el Banco de Previsión Social (ley 3894, que otorga facultades similares al Banco de Mendoza), el Banco Municipal de La Plata (ley 6722 de 1962) y la del Banco Social de Córdoba (art. 24, ley 3954 reglamentada por decreto 23.723/42). En general puede decirse que en la mayoría de estos casos es el mismo banco el que organiza la subasta, la realiza e incluso tiene facultades para adjudicarse el bien en caso de ausencia de ofertas.

15) Que, asimismo, la ley 24.441 (arts. 52 y siguientes) legisló el régimen especial de ejecución de hipotecas en el derecho argentino. En el proyecto original de la ley 24.441, el Título V contenía la palabra "extrajudicial", que luego se cambió quedando como denominación la de "Régimen especial de ejecución de hipotecas". No obstante ello, la ley 24.441 legisló este procedimiento como extrajudicial, por cuanto gran parte de las actuaciones ocurren fuera de los tribunales y sin orden judicial, aunque no por ello deja de tener intervención el juez. La citada norma permite al acreedor hipotecario, en los casos en que así se haya pactado, proceder a rematar el inmueble por la vía extrajudicial, una vez cumplidos ciertos pasos enunciados en los arts. 53 y siguientes de la ley 24.441. Como la ejecución extrajudicial de esta ley sólo puede ser llevada a cabo si las partes la han pactado, se trata de un sistema convencionalmente aceptado.

16) Que también en relación a las facultades del Banco Hipotecario, esta Corte tiene dicho que "La facultad del Banco Hipotecario de vender por sí y ante sí los bienes hipotecados con sujeción a los preceptos de su ley y reglamento, comporta una seguridad insustituible para los intereses de la institución, que no deben ser perturbados con las complicaciones y dilaciones propias de los procedimientos judiciales. Los jueces no pueden suspender o trabar el procedimiento del Banco para el ejercicio de sus facultades o para la venta de los inmuebles hipotecados" (Fallos: 249:393; 268:213; 323:809).

17) Que en el caso de Fallos: 268:213 este Tribunal se encargó de señalar "la inexistencia de la violación de las garantías de los arts. 17 y 18 de la Constitución Nacional que se dicen vulneradas. En cuanto al primero, porque la pérdida de la propiedad se conjura pagando la deuda que da origen a la ejecución. En lo que atañe al segundo, porque aquél podrá hacer valer sus derechos con toda amplitud en la acción ordinaria, si realmente el procedimiento ha sido arbitrario o irregular, con toda garantía que supone la solvencia del Banco de la Nación Argentina". A similares conclusiones se arribó en relación al Banco de la Nación Argentina en Fallos: 323:809 y en relación al Banco Provincia de Buenos Aires en Fallos: 177:13.

18) Que si bien es cierto que —a diferencia del presente—, en esos supuestos se hizo expresa

alusión a la existencia de una convención libremente pactada —lo que ocurre también en el caso de la ley 24.441— donde el deudor acepta expresamente las mencionadas prerrogativas, renunciando expresamente a los beneficios que pudieran derivar de la sustanciación de un procedimiento previo ante la justicia (Fallos: 139:259, considerando 8° y 268:213, considerando 9°) lo hasta aquí expuesto demuestra que en el Derecho argentino encontramos numerosos institutos que con claras finalidades prácticas —evitar la excesiva recarga de los tribunales, disminuir los costos o acelerar los procesos de ejecución— autorizan la liquidación de bienes permitiendo la realización de ciertos actos fuera del ámbito judicial sin que pueda considerarse —como se ha resuelto hasta la fecha—, que hay agravio constitucional si de algún modo existe la posibilidad de control judicial.

19) Que si en las situaciones citadas en los considerandos anteriores se convalidó la constitucionalidad de facultades que permiten disponer en forma definitiva de la propiedad, fácil es concluir que actos procesales como librar mandamiento de intimación de pago y embargo dispuestos dentro del marco de una ejecución fiscal y con pleno control del tribunal no puede considerarse lesiva de derecho constitucional alguno.

20) Que, como ya fue adelantado, la respuesta que concibió el legislador para superar la situación señalada en el considerando 12 fue mantener el carácter judicial del proceso, pero otorgando al agente fiscal representante de la AFIP facultades para realizar ciertos actos y diligencias. En orden a ello, la circunstancia de que la ley otorgue atribuciones a tales funcionarios administrativos —para suscribir y librar el mandamiento de intimación de pago y embargo, con la citación a oponer excepciones—, es indudable que no afecta la sustancia del proceso ni el derecho de defensa del contribuyente, quien podrá ocurrir ante el juez competente oponiendo las excepciones que estime pertinentes o, en su caso, impugnando la validez del acto o diligencia si éstos hubiesen sido cumplidos irregularmente. En este sentido, cabe destacar que, en caso de oponerse excepciones, éstas serán resueltas por el juez, previo traslado al agente fiscal (art. 92, párrafo 15, ley 11.683).

21) Que de tal modo se cumple el requisito que desde antiguo esta Corte ha considerado indispensable para que el derecho de defensa no sufra agravio: que el litigante tenga la oportunidad de ser oído, se encuentre en condiciones de ejercer sus derechos en la forma que establecen las leyes respectivas (Fallos: 205:9, entre otros).

22) Que precisamente en el caso de autos, la aplicación de las normas impugnadas no le han impedido a la demandada oponer la excepción de litispendencia, todavía no resuelta por el juez de la causa. En tales condiciones carecen de fundamento los invocados agravios al derecho de defensa.

23) Que por otra parte, del examen de los casos que obran en este Tribunal surge que los jueces que entienden en estas ejecuciones fiscales, al despachar las mismas, han dispuesto tener presente la medida cautelar y en algunos casos hasta han ejercido el control de constitucionalidad de oficio declarando la invalidez de las normas aquí cuestionadas. Es decir, los tribunales que intervienen en el proceso especial de ejecución siempre han tomado conocimiento de las medidas cautelares dispuestas por la ejecutante, quedando la posibilidad de disponer las modificaciones del caso en el supuesto de detectar de oficio o a pedido de

parte alguna irregularidad.

Como es dable apreciar, existe en la práctica un concreto control por parte de la magistratura que no es circunstancial a esta causa y por ende, no se trata —como sostiene el recurrente— de "argumentar en abstracto" (fs. 95 vta.) sobre la existencia de este control.

24) Que por lo demás, debe destacarse que en el supuesto en que la decisión fuese desfavorable a la aquí demandada, ésta tendrá oportunidad de hacer valer en un juicio ordinario, con total amplitud, los derechos que pudieren asistirle.

25) Que, por otra parte, la tacha de inconstitucionalidad derivada de la circunstancia de que la ley establezca que en el supuesto en que no se hayan opuesto excepciones en el plazo conferido para hacerlo, el representante de la AFIP requerirá al juez "constancia de dicha circunstancia, dejando de tal modo expedita la vía de ejecución del crédito reclamado, sus intereses y costas", no es apta para dar sustento al recurso extraordinario. En efecto, sin perjuicio de que éste no es el supuesto configurado en autos, pues el contribuyente opuso la excepción de litispendencia, que se encuentra pendiente de decisión, es dable advertir que también en aquella hipótesis el magistrado —pese a que la ley alude sólo a una "certificación"— tiene plena potestad para revisar y controlar que el trámite se haya desarrollado regularmente y, por consiguiente, para —eventualmente— anular el proceso en caso de juzgar que estuviese viciado por algún defecto, ya que sólo con esta comprensión adquiere sentido que la ley requiera la intervención del juez.

26) Que como puede advertirse, al demandado le queda la posibilidad de enervar la ejecución siempre y cuando articule la oposición en la oportunidad en que se le hace saber la existencia de la acción deducida en su contra. Es decir que la nota principal de esta ejecución especial es que planteada la ejecución, se invierte la carga del contradictorio sobre el demandado, quien deberá oponer excepciones —si procediesen— con la finalidad de no dejar expedita la ejecución.

La norma cuestionada otorga entonces la posibilidad de que el accionado no sólo tome conocimiento de la acción contra él dirigida sino que además le permite articular una formal oposición a su respecto (párrafos segundo y décimo cuarto del art. 92 ley 11.683), implicando esto la posibilidad de efectivizar una adecuada defensa de sus derechos. En caso de no oponerse excepciones, es el propio demandado el que deja expedita la vía de ejecución del crédito con su omisión (art. 92, párrafo décimo quinto, ley 11.683).

27) Que sentado lo que antecede, cabe examinar los agravios relativos a la medida cautelar. La norma impugnada faculta a la AFIP, por intermedio del agente fiscal, a decretar "el embargo de cuentas bancarias, fondos y valores depositados en entidades financieras o de bienes de cualquier tipo o naturaleza, inhibiciones generales de bienes y adoptar otras medidas cautelares tendientes a garantizar el recupero de la deuda en ejecución" (art. 92, párrafo undécimo, ley 11.683).

La demandada alega que una medida cautelar dispuesta por el organismo recaudador se opone, por un lado, al art. 17 de la Constitución Nacional, en cuanto prescribe que la propiedad

es inviolable y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella sino en virtud de sentencia fundada en ley, y, por el otro, al art. 109 porque importa atribuir al organismo administrativo funciones jurisdiccionales.

28) Que en primer lugar, debe destacarse que no se trata de un supuesto de privación de la propiedad sino de una afectación meramente provisional del derecho a disponer de los bienes objeto de la cautela, con el propósito de asegurar el cobro de un crédito fiscal expresado en un instrumento al cual la ley le confiere ejecutividad.

29) Que asimismo, cabe agregar que toda medida cautelar —incluso la dictada por un tribunal judicial— afecta la propiedad y disminuye el valor de la cosa gravada. De allí que el problema no pasa por el dictado de la medida cautelar sino por determinar quién la decide y con qué alcance dentro de las facultades constitucionales. Por otra parte, el contribuyente sólo será privado definitivamente de su propiedad con el eventual dictado y efectivización de la sentencia definitiva favorable a la contraria, criterio que cumple acabadamente con lo dispuesto en el art. 17 de la Constitución Nacional.

30) Que como surge de la norma impugnada, la medida cautelar sólo se puede trabar una vez comenzada la ejecución fiscal, lo que tiene lugar luego de la presentación ante el juez, dentro de un proceso judicial. Es decir, que la Administración no puede disponer estas medidas fuera del marco del juicio de apremio fiscal regulado en el art. 92 de la ley 11.683 y de conformidad con los presupuestos a los que se ha hecho referencia en los considerandos anteriores.

31) Que esta inteligencia surge con claridad del texto de la ley (art. 92, párrafos octavo y noveno de la ley 11.683) por lo que cuando la letra de la ley no exige un esfuerzo de interpretación, la norma debe ser aplicada con prescindencia de consideraciones que limiten los supuestos comprendidos en ella y procurando dar pleno efecto a la voluntad del legislador (Fallos: 200:165; 302:973; 306:940; entre muchos otros). Si alguna duda queda con la lectura de la ley, basta consultar los antecedentes parlamentarios para conocer su sentido y alcance, criterio que este Tribunal ha señalado como guía para la interpretación de las normas jurídicas (Fallos: 313:1149 y 317:779). Por otra parte, ante las diversas interpretaciones de que pueda ser objeto el art. 92 de la ley 11.683, debe escogerse la exégesis que preserve y no la que destruya la norma (Fallos: 247:121; 306:655; 307:146, entre muchos otros).

32) Que conforme a lo expuesto, la interpretación aquí esbozada halla su fundamento en el debate parlamentario de la ley 25.239. Al distinguir la norma sancionada del proyecto de Código Tributario de la AFIP —que a diferencia del actual juicio de apremio establecía una ejecución meramente administrativa—, el miembro informante durante el debate legislativo del proyecto de reforma de la ley 11.683 señaló que "el procedimiento que está aquí establecido se aparta de ese Código Tributario ya que en primer lugar escinde la figura de un funcionario interno de la administración del trámite de la ejecución fiscal. Además, impone al agente fiscal pasar varias veces por el juzgado a los efectos de dar noticia [...] No sólo tiene que cumplir con este procedimiento sino también imponer al juez acerca de qué oficiales ad hoc —que siempre la Administración Federal de Ingresos Públicos está autorizada a utilizar— va a usar para las notificaciones, medidas de

embargo o para las comunicaciones que se deba realizar. De igual modo debe notificar al juez respecto de qué medida precautoria pretende ejercitar contra el demandado. Luego de ello recién está autorizado a iniciar la parte en la cual los trámites [...] se retiran del tribunal; esa es la ventaja de este procedimiento. Se pretende terminar con el impedimento que tienen hoy los juzgados al verse obligados a tramitar 25.000 expedientes en una secretaría...con lo cual termina asfixiada por los papeles y proveyendo los escritos a los dos o cinco meses...Todo el resto...se mueve por afuera, pero bajo la responsabilidad y con intervención de la justicia" (párrafos
135 a
137, Antecedentes Parlamentarios, Editorial
La Ley
, 2000-A-1114).

33) Que de lo expuesto se desprende que no hay supresión del derecho de propiedad por un acto administrativo, sino solo una simplificación de los procesos cautelares recurriendo a su disposición y anotación por medios extrajudiciales, decisión que es puesta en ejecución por un agente fiscal siempre dentro del marco de un juicio de apremio que tramita ante el Poder Judicial de la Nación y que está sujeto al control de sus magistrados y a los planteos que pueda realizar el contribuyente. Lo hasta aquí expuesto deja sin sustento el agravio relativo a la división de poderes.

34) Que en cuanto al alcance de la medida cautelar, la propia norma impugnada aclara que sólo podrá disponerse por la suma reclamada con más un quince por ciento para responder a intereses y costas (art. 92, párrafo noveno de la ley 11.683).

Si bien, como se señaló con cita de los antecedentes parlamentarios de la norma cuestionada, la idea central de la delegación legal de ciertas tareas en el representante fiscal fue la de alivianar la carga de los tribunales, ello en modo alguno implica desligar a los tribunales de justicia del rol de control que les cabe en este proceso judicial pues el juez en la ejecución especial del art. 92 de la ley 11.683 siempre conserva la facultad de controlar la extensión de la medida cautelar que el agente fiscal le comunica.

35) Que en consecuencia, si bien se faculta al agente fiscal a disponer por sí medidas precautorias, se advierte una clara preocupación del legislador por que el juez esté siempre en conocimiento de ellas, sin que exista disposición alguna en la ley 25.239 que le impida al magistrado adoptar otras medidas o dejar sin efecto las informadas por el Fisco.

36) Que en relación a la violación al derecho de propiedad cabe señalar que otros ordenamientos han previsto limitaciones al derecho de propiedad relacionados con la recaudación tributaria. Tal es el caso del Protocolo adicional n° 1 a la Convención Europea de Derechos Humanos, que al reconocer el derecho de propiedad lo ha hecho con limitaciones en relación al derecho de los Estados a asegurar el pago de los impuestos. En efecto, el art. 1° dispone que "Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes [...]" y agrega que "Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes, de acuerdo con el interés general o para asegurar el pago de impuestos u otras

contribuciones o de las multas".

37) Que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos tuvo oportunidad de interpretar esta norma en el caso "Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH c/Países Bajos" (20 EHRR 403, sentencia del 23 de febrero de 1995) convalidando una disposición legal que otorgaba al fisco holandés la facultad de secuestrar bienes muebles en poder del contribuyente deudor —aunque pertenecieran a un tercero incluso con reserva de dominio— y rematarlos para cobrarse las deudas impositivas.

Bajo el derecho holandés, no existía una apelación a un tribunal administrativo respecto a esta actuación del fisco, pero sí la posibilidad de iniciar una acción administrativa de revisión ante los tribunales judiciales, lo que ocurrió en el caso.

La Corte Europea de Derechos Humanos, aplicando la norma citada en el considerando anterior, razonó que al aprobar leyes para asegurar el pago de impuestos u otras contribuciones, las legislaturas deberían contar con un amplio margen de apreciación y que los tribunales deberían respetar tales conclusiones a menos que éstas carecieran de fundamentos.

La interferencia en el derecho de propiedad —agregó el Tribunal— debería estar justificada a través de un equilibro entre el interés general y la protección de los derechos fundamentales del individuo debiendo existir una razonable relación de proporcionalidad entre los medios utilizados y el fin perseguido. La posibilidad de dotar a las autoridades fiscales de dichas facultades —el cobro de deudas a partir de la venta forzada de bienes del contribuyente— era una herramienta legal común para fortalecer la posición del acreedor en los procesos de ejecución y no podía considerarse per se incompatible con el artículo 1° del Protocolo. El tribunal concluyó que "Las legislaturas locales pueden recurrir a estos dispositivos con la finalidad de asegurar, en aras del interés general, que la recaudación impositiva rinda tanto como sea posible y que las deudas fiscales sean recuperadas en la forma más expeditiva posible".

38) Que en tales condiciones no se advierte lesión al derecho de propiedad. El art. 17 de la Constitución Nacional
no veda en forma absoluta toda interferencia en los derechos patrimoniales de los particulares. Cuando está comprometido el interés público, y en este caso lo está dado el vínculo que tiene la ejecución fiscal con la recaudación tributaria, el legislador puede adoptar soluciones razonables que tutelen la acción de los organismos administrativos y, por ende, el interés de la comunidad, siempre que se preserve el derecho de los particulares y se les de la oportunidad de obtener una revisión mediante el control judicial suficiente de lo actuado por la administración según la doctrina de Fallos: 247:646.

39) Que por ello tampoco cabe admitir la impugnación del art. 92 de la ley 11.683 con sustento en que, al permitir que un funcionario administrativo trabe medidas precautorias como la discutida en autos —que según el apelante serían de estricta índole judicial— aquella norma vulnera el principio de que "Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial..." establecido en el art. 8°, párrafo 1° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Sobre el particular, corresponde recordar lo resuelto por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos respecto del art. 6.1 de la Convención europea —en redacción muy similar a la del art. 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos—, a cuya jurisprudencia es factible acudir según lo señaló esta Corte (Fallos: 310:1476, considerando 5°; 312:2490, considerando 6°; Fallos: 319:2557 —voto de los jueces Fayt, Petracchi y Bossert—; Fallos: 322:1564).

Así, en la sentencia pronunciada en el caso "Vastberga Taxi Aktiebolag y otro c/ Suecia" ([2002] ECHR 36985/97), el 23 de julio de 2002, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos sostuvo que un sistema donde las autoridades fiscales de carácter administrativo pueden imponer sanciones tales como un recargo impositivo no resultaba incompatible con el art. 6 de la mencionada Convención si el contribuyente podía llevar la decisión que lo afectara ante un tribunal judicial con poder suficiente para anular lo decidido, incluyendo aspectos de hecho y derecho sobre la decisión cuestionada.

Juzgó que en el caso la apelación existente en el derecho sueco a un tribunal administrativo satisfacía esos requisitos y añadió que la posibilidad de revisión debía ser práctica y efectiva y no teórica e ilusoria.

40) Que las medidas cautelares, como ya se explicó en los considerandos que anteceden, se dictan dentro del marco de un proceso judicial en el cual el juez sigue teniendo la facultad de convalidarlas o revocarlas. Por ende se recuerda que la ejecución fiscal sigue siendo un proceso ejecutivo de neto corte judicial donde, merced a la presencia de un magistrado, existe siempre la posibilidad de revisar lo ocurrido en él. A esa revisión judicial cabe agregar la posibilidad de revisión en juicio ordinario.

41) Que a mayor abundamiento, cabe recordar que este Tribunal ha amparado el respeto a las garantías constitucionales sosteniendo que no pueden considerarse válidas las sentencias que desvirtúan el marco del juicio de ejecución fiscal mediante un injustificado apartamiento de las disposiciones del art. 92 de la ley 11.683 (Fallos: 322:571, considerando 8 y sus citas; 323:795, entre muchos otros) criterio que sigue vigente y que demuestra que los actos que tienen lugar dentro del marco del juicio de apremio se encuentran sujetos al control judicial, incluso de la propia Corte Suprema.

42) Que para evaluar la razonabilidad de la norma en cuestión corresponde examinar también si el medio escogido por el legislador resulta idóneo para alcanzar los fines que se propone y si la restricción que conlleva guarda proporción con los beneficios que se derivan de aquellos fines.

En ese sentido, debe tenerse presente que la medida enjuiciada consiste —como ya se ha señalado— en las atribuciones que el art. 92 de la ley 11.683 (texto según ley 25.239) pone en cabeza del agente fiscal, que según la ejecutada afecta sus derechos de propiedad y defensa. En otros términos, la alegada restricción a esos derechos se sustenta en que la norma otorga a funcionarios de la administración facultades que corresponden exclusivamente a los tribunales de justicia, como lo son la firma y el libramiento del mandamiento de intimación de pago y la citación para oponer excepciones, así como la disposición y traba de medidas cautelares.

Por otra parte, corresponde destacar que, tal como surge de los citados antecedentes parlamentarios de la ley 25.239 y de los considerandos de la disposición 276/2008 dictada por l a AFIP
, el reconocimiento de aquellas atribuciones a los agentes fiscales persiguieron, como objetivos centrales, la optimización de la eficiencia y eficacia de la gestión recaudatoria de ese organismo, la reducción significativa de los plazos de tramitación de las ejecuciones fiscales, la descongestión de los juzgados y la adecuación del procedimiento tributario a los avances tecnológicos.

43) Que, en ese orden de ideas, no se requiere un mayor esfuerzo expositivo para concluir que la medida en cuestión resulta idónea para cumplir con los objetivos mencionados, en tanto el procedimiento previsto en la norma — comprensivo de las atribuciones cuestionadas— aparece como apropiado o apto para reducir los plazos de la ejecución y lograr una más rápida y efectiva percepción de las rentas públicas, o al menos posee entidad suficiente como para contribuir de algún modo a esos objetivos. Esta conclusión se ve corroborada por la circunstancia de que no puede determinarse de modo inequívoco y manifiesto la existencia de otros medios alternativos igualmente idóneos y que, al mismo tiempo, provoquen una menor restricción a los derechos involucrados. Debe recordarse aquí que no corresponde a los jueces decidir sobre la conveniencia o acierto del criterio adoptado por el legislador en el ámbito propio de sus funciones, ni pronunciarse sobre la oportunidad o discreción en el ejercicio de aquéllas, ni imponer su criterio de eficacia económica o social al Congreso de la Nación; y que el control de constitucionalidad no autoriza a
la Corte Suprema
a sustituir en su función a los otros poderes del gobierno (Fallos: 328:690 y sus citas, voto de los jueces Highton de Nolasco y Maqueda).

44) Que el examen de proporcionalidad de la medida requiere valorar la entidad de la restricción que genera la norma impugnada en función de la importancia del fin legislativo, y en tal sentido cabe señalar, como surge de los propios considerandos de la ley 25.239, que al modificar el art. 92 de la ley 11.683 y establecer el procedimiento aquí impugnado, el legislador tuvo como esencial propósito agilizar y dotar de mayor eficacia a la función de recaudación de l a AFIP
, de modo que una eventual decisión contraria a su validez podría incidir en la oportuna percepción de la renta pública, circunstancia que revela prima facie un factor de retardo y perturbación en el desarrollo de la política económica del Estado, con menoscabo de los intereses de la comunidad (confr. doctrina de Fallos: 314:258; 316:2922, entre muchos otros).

45) Que en función de ello, cabe concluir que los medios arbitrados no aparecen como desproporcionados con relación al fin que persiguen, pues, a través de un procedimiento que en definitiva cuenta con pleno control judicial, se obtienen beneficios en un ámbito en el que están en juego intereses generales, como lo son la mayor eficacia y celeridad en la percepción de la renta pública.

46) Que por último, también debe descartarse el agravio relativo a la actuación del Fisco nacional como juez y parte en violación a la garantía de la igualdad contemplada en el art. 16 de la Constitución Nacional. Al respecto cabe recordar que este Tribunal ha dicho que la

garantía de igualdad ante la ley radica en consagrar un trato legal igualitario a quienes se hallan en una razonable igualdad de circunstancias (Fallos: 151:359; 300;1084; 306:1560; entre otros), por lo que tal garantía no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes (Fallos: 182:355; 236:168; 313:1513; 315:1779, entre otros), en tanto dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios, de indebido favor o disfavor, privilegio o inferioridad personal o de clase, o de ilegítima persecución (Fallos: 181:203; 182:355; 262:73; 266:206; 306:533; 308:857; 310:1080, entre muchos otros).

47) Que como ya se señaló en los considerandos que anteceden, el Estado en esta ejecución especial actúa como parte, no como juez pues el juicio de apremio sigue conservando su naturaleza judicial y, por ende, no reviste la categoría de un proceso estrictamente administrativo.

48) Que si bien este Tribunal ha dicho en alguna oportunidad que el principio de igualdad ante la ley rige durante el proceso tutelando ciertas situaciones de manera de no alterar el equilibrio procesal de los litigantes (Fallos: 283:213 y 310:2709) cabe recordar que la igualdad entre el Estado y los particulares en materia litigiosa no debe llegar a una equiparación rigurosa (Fallos: 246:194) pues como se señaló respecto de los remates del ex Banco Hipotecario Nacional, este Tribunal ha convalidado las normas que le dieron origen con el argumento de que tales actos extrajudiciales "...no deben ser perturbados con las complicaciones y dilaciones propias de los procedimientos judiciales..." (Fallos: 249:393 y 268:213). Por otra parte, cabe señalar la existencia de normas procesales que otorgan ciertas prerrogativas al Estado, como un plazo mayor para contestar la demanda (art. 338 in fine del Código Procesal Civil y Comercial), o la eximición de caución en las medidas obtenidas por el Estado (art. 200, inciso 1° del Código Procesal Civil y Comercial) o la exención de tasa de justicia en las ejecuciones fiscales (art. 13 inc. "j" de la ley 23.898, según la reforma por ley 24.037) o la no aplicación de la ley de mediación (art. 5° inc. c de la ley 26.589).

49) Que no se advierte entonces que se viole la igualdad ante la ley ya que las prerrogativas que pueda tener el Fisco Nacional en esta especial ejecución son propias del interés que se busca tutelar relacionado con la obtención en tiempo oportuno de los impuestos.

50) Que en el caso de autos corresponde concluir que los requisitos para reconocer la validez constitucional a la norma que otorga facultades a la Administración para disponer embargos y otras medidas cautelares en el marco de una ejecución fiscal se encuentran cumplidos.

Por ello, oído el señor Procurador General, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO.

ES COPIA