



UNIVERSIDAD DE BELGRANO

Las tesinas de Belgrano

**Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
Carrera de Abogacía**

**Inconstitucionalidad del proceso de ejecución
fiscal**

Nº 170

Fernando Daniel Baredes

Tutor: Daniel Malvestiti

Departamento de Investigación
Marzo 2005

Indice

CAPITULOS

1) Breve análisis de la ley 11.683	6
2) Procedimiento fiscal (ley 11.683 t.o 1998)	8
3) Juicio ejecutivo. Ejecución fiscal en el Código Procesal	10
4) Jurisprudencia	11
4. A) Jurisprudencia a favor de la inconstitucionalidad del proceso de ejecución fiscal	11
4. B) Jurisprudencia a favor de la constitucionalidad del proceso de ejecución fiscal	47
5) Breve conclusión sobre la constitucionalidad o no del proceso de ejecución fiscal.	50

AREA TEMÁTICA: Derecho Público.

TEMA GENERICO: Derecho Tributario.

TEMA ESPECIFICO: Constitucionalidad del proceso de ejecución fiscal

FUNDAMENTACION: El texto ordenado en 1998 de la ley 11.683 otorga a los agentes fiscales a través de la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos), determinadas atribuciones que podrían considerarse soslayadoras de los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, y marginan al Juez de sus funciones de justiciable, violando el principio de imparcialidad que requiere todo juzgador, ya que el mismo actúa solo a efecto de fijar

competencia para la oposición de excepciones y no participa en el dictado de medidas precautorias, tales como embargos preventivos inhibiciones etc.

Mucho se ha cuestionado en este punto sobre la facultad otorgada al agente fiscal, para librar los oficios de embargo e inhibiciones y mas aun aquellas que le permiten librar mandamientos de paga y citación de venta incluyendo en los mismos además del capital adeudado un porcentaje para atender intereses y sus propios honorarios, vale decir que no solo asume facultades del juez sino que resuelve sobre cuestiones que le atañen a su propio pecuño.

IDEA DIRECTRIZ: Analizar en profundidad los alcances de los art. 92 a 95 de la ley 11.683 t.o. 1998 y las modificaciones de la ley 25.239 y 25.795 y determinar si los mismos respetan las vías procesales para la defensa de los contribuyentes, si no vulneran principios consagrados en la Constitución Nacional, y cuales son los remedios legales ante este avance indiscriminado del fisco sobre facultades y potestades judiciales que violan los principios de igualdad ante la ley, la división de poderes y claramente el principio de ser oído en juicio, sobre todo en las restricciones que plantea al contribuyente al momento de oponer excepciones, que solo puede sumirse a lo estrictamente previsto por la ley y que configura la única instancia para que el juez actúe.

Marco teórico:

El apremio o juicio de ejecución fiscal como se lo llama en la actualidad, era una vía particularmente expeditiva que organizaba la derogada ley 50 para ciertos casos especiales, y de ésta la tomaron las leyes tributarias especialmente la 11.683, con el propósito de asegurar la recaudación de gravámenes en términos breves. De allí paso a los Art. 604 y 605 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, que desde 1967 contiene un capitulo especial sobre la materia, de maneta pues, que hay dos regímenes paralelos pero NO IGUALES: uno, el previsto en el artículo 92 de la Ley 11.683, aplicable a los tributos alcanzados por ella; y otro instituido en los Art. 604 y 605 del Cod. Procesal, que rige para los tributos nacionales y excluidos de la ley 11.683, entre los cuales se destacan por su importancia las tasas de obras sanitarias y las contribuciones de seguridad social. Se puede mencionar también la existencia de un procedimiento especial para la ejecución de tributos aduaneros.

Los procesos ejecutivos son aquellos que prevé la legislación para ejecutar sentencias de condena que no han sido cumplidas o, para ejecutar títulos extrajudiciales, como pueden ser las "boletas de deuda" de la DGI/AFIP.

Lino Palacio ha marcado que el proceso de ejecución tiene por finalidad el hacer efectiva la sanción impuesta por una anterior sentencia de condena, que con tal impone al vencido la realización u omisión de un acto cuando éste no es voluntariamente realizado u omitido por aquel¹.

Antiguamente, y reconociendo su origen monitorio medieval, era conocido, por su celeridad, como juicio o procedimiento de apremio. En principio, la Argentina adoptó este proceso teniendo como antecedente directo a la legislación española. Si en el orden nacional no hay procesos de mera ejecución pues se admiten, aunque limitadamente, excepciones al mismo. Es propio destacar que un proceso ejecutivo ortodoxo sería aquel en el cual ninguna defensa pueda plantearse. Al mandamiento de pago y embargo, seguiría el remate y cobro de la deuda. El único modo de evitarlo, consistiría en pagar la deuda.

Es Francia el país de Europa que presenta una distinción con respecto al resto. La ejecución es llevada adelante por el propio acreedor, no existiendo intervención judicial alguna, ni tampoco un período de conocimiento en el cual se puedan articular defensas.

1. «Manual de Derecho Procesal Civil» – Tº I. 10 ed. Actualizada. Abeledo Perrot, pag 94.

Nuestro examen versará principalmente sobre la ejecución prevista en la ley 11.683.

METODOLOGÍA: Dado el marco teórico que reviste la constitucionalidad o no de una norma en cuanto afecta derechos o garantías consagradas por la Carta Magna se dirigirá la investigación en un diseño dado por la observación documental de las prescripciones de la misma y en casos jurisprudenciales.

Para la observación documental se realizará un análisis jurídico de la cuestión, sobre la actual ley de procedimientos fiscales (11.683 t.o. 1998) y la C.N. y una comparación con la misma legislación en otros países. Previo a esto se realizará un estudio profundo de la jurisprudencia local e internacional en materia impositiva y sobre tratados en dicha materia.

Capítulo I. Breve análisis de la ley 11.683 y sus modificaciones

Diremos principalmente que el juicio de ejecución fiscal esta reservado para gestiones que efectúe directamente el Estado y no los particulares que se subroguen derechos del fisco, y tampoco es aplicable a quienes hubieren pagado el impuesto como consecuencia de su responsabilidad solidaria, prevista en los artículos 6 a 8 de la ley 11.683.

Este proceso de ejecución fiscal ha recibido de la ley 25.239, a partir de enero del año 2000 una regulación que alteró sustancialmente el derecho de defensa de los contribuyentes.

Dispuso la sustitución del art 92 de la ley 11.683 t.o. 1998, regulando un régimen procesal fiscal propio de la ley de procedimiento mencionada; declarando la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial de al Nación, aunque remite directamente a sus normas en cuanto al tramite de las excepciones y la impugnación de la consecuente liquidación.

El proceso de ejecución a través de este nuevo art. 92, aunque guarda las mismas limitadas excepciones dispone un tratamiento distinto con el protagonismo absoluto de la A.F.I.P./D.G.I. a través del agente fiscal. Esta adaptación de la ley 11.683 en el art. 92 nuevo propone la creación de los juzgados de ejecución fiscal según un proyecto del Poder Ejecutivo.

En este aspecto es de interés destacar que sólo cuando se opusieron excepciones interviene el juez de la causa. En los demás casos la A.F.I.P./D.G.I. a través del agente fiscal juzga la procedencia de la ejecución.

LA EJECUCIÓN FISCAL

Trataremos de analizar en forma sintética todo el procedimiento de ejecución fiscal previsto en el art 92 ya transcrito de la ley 11.683, para poder luego analizar si dicho procedimiento se encuadra o no dentro de los procesos constitucionalmente admitidos.

Constituye un proceso judicial singular de ejecución, de cognición restringida, a fin de asegurar el cumplimiento de una obligación documentada en títulos a los cuales se atribuye fehaciencia, para que el fisco realice su derecho creditorio en forma expeditiva, sin perjuicio del adecuado resguardo del derecho de defensa. Se fundamenta en el principio de legitimidad de los actos administrativos.

Procede entre otros casos, respecto de las declaraciones juradas presentadas ante la AFIP DGI por los responsables sin el pago del gravamen;

MATERIA DE EJECUCIÓN FISCAL

El primer párrafo del art. 92 amplía la materia de ejecución fiscal incluyendo en la enunciación no sólo a los tributos, pagos a cuenta, anticipos, sino también intereses y otras cargas. En este último caso la expresión otras cargas no esta definida o aclarada y se supone que proviene tanto del ámbito tributario como de la seguridad social.

EXCEPCIONES

El segundo párrafo del art. 92 contiene las mismas excepciones que su antecesor agregando el mismo plazo de cinco días que dispone el Código Procesal para la contestación de las excepciones.

Estas son pago total documentado, espera documentada, prescripción, inhabilidad del título.

- a) Pago: Cuando la ley menciona la excepción de pago habla del pago total documentado, esto nos pone en manifiesto que es requisito que el mismo sea total (no se aceptaría la excepción de pago parcial) y que este debidamente documentado. Por lo tanto es menester acompañar el comprobante respectivo extendido. No obstante, la jurisprudencia ha admitido la excepción en algunos casos, por razones de

equidad, ante la presentación de la declaración jurada y del talón de pago donde conste el monto pagado y frente al recibo otorgado por un funcionario de la oficina de cobros judiciales², por entender que en ambos casos existían presunciones a favor del contribuyente y quedaba abierta la vía ordinaria para que el Estado hiciera valer sus derechos.

- b) Espera Documentada: esta excepción debe fundarse en la existencia de un nuevo plazo otorgado al deudor, requiriéndose la presentación de la documentación que, en forma inequívoca demuestre voluntad de conceder nuevo plazo. La CSJN, ha aceptado la procedencia de esta excepción en aquellos casos que el contribuyente se ha acogido a un plan de regularización impositiva, por cuanto el nuevo plazo acordado por el acreedor impide toda acción antes que este haya vencido.³
- c) Prescripción: La excepción de prescripción encuentra fundamento e razones de seguridad, orden y paz social, pues al derecho le interesa liquidar situaciones inestables, impidiendo que puedan ser materia de revisión pasado cierto tiempo, para dar certeza a los derechos, así como su tratamiento previo se funda en razones de economía procesal, en tanto de hacerse lugar a la misma podría poner fin al pleito.⁴
- d) Inhabilidad de título: Debe estar fundada según el criterio de la CSJN en vicios relativos a la forma extrínseca de la boleta de deuda, relativas a su encuadre en la enumeración legal, a la liquidez y exigibilidad de la deuda y a la titularidad activa y pasiva de los sujetos involucrados⁵.

En cuanto a la competencia hasta la modificación de la ley 25.239 la acción podía entablarse ante el juez de la circunscripción de la oficina recaudadora, del domicilio del deudor o del lugar de la infracción. El nuevo Art. 92, según la redacción de la ley 25239 proyectó la creación de juzgados de ejecución fiscal.

Según la CSJN las excepciones a la incompetencia de la justicia federal, sustrayendo de su conocimiento ciertos casos, son compatibles con el Art. 100 de la Constitución Nacional por no afectar los propósitos que informan la competencia federal; ya que los fines previstos por esa disposición no resultan alterados por la atracción que los juicios universales ejercen sobre las acciones fiscales que promueve el fisco nacional, pues ello tiende a posibilitar un más efectiva y rápida administración de justicia, que beneficia al Estado en el pronto cobro de sus créditos.⁶ Concluyendo la atracción solo incluye juicios de indole civil comercial y laboral.

Ya hemos determinado la competencia, las excepciones y previo a analizar la sentencia y sus consecuencias es sumamente importante detenernos en las facultades del agente fiscal dentro de este proceso.

Es necesario mencionar que el poder ejecutivo mediante el decreto 1390/2001 (B.O. 5/11/2001) estableció que la expresión procuradores o agentes fiscales engloba a todos los agentes de planta permanente o transitoria y a los letrados contratados sin relación de dependencia como servicio de asistencia del Cuerpo de Abogados del Estado, a los cuales se delegue o encomiende, por acto expreso del Administrador Federal, la representación judicial del organismo.

Las designaciones de Agentes Fiscales con las facultades previstas en el art. 92 de la ley 11.683 deberán recaer en abogados que acrediten mínimo de tres años de antigüedad en la matrícula respectiva.

Las designaciones efectuadas con anterioridad mantendrán su validez y vigencia mientras no sean revocadas o sustituidas por dicha autoridad.

Los extraordinarios poderes de los agentes fiscales se verifican claramente en cuanto a que, en representación de la AFIP podrán:

- a) Librar mandamiento de intimación y pago
- b) Decretar embargos de cuentas bancarias, fondos y valores depositados en entidades financieras.
- c) Decretar embargo de bienes de cualquier tipo o naturaleza
- d) Decretar inhibiciones generales de bienes
- e) Adoptar otras medidas cautelares tendientes a garantizar el recupero de la deuda en ejecución.
- f) Controlar el diligenciamiento y efectiva traba de las medidas cautelares decretadas.
- g) Expedir el oficio para la anotación de las medidas cautelares que recayeran sobre bienes registrables, o sobre cuentas bancarias del deudor.

El agente fiscal bajo su responsabilidad, tiene facultades para librar el mandamiento de intimación y pago con mas el 15% para responder a intereses y costas acompañando la boleta de deuda en ejecución.

También puede decretar, anticipadamente a este acto, el embargo de cuentas bancarias, fondos, y toda medida cautelar a garantizar el cobro de la deuda. Estas medidas precautorias deben ser notificadas al

2. Cam. Fed., Sala Cont.-Adm. 25/4/61, «Berman de Landau», L.L.,103-499; J.A. 1961-VI-78.

3. Fisco Nacional DGI c/ Torres, Ivo- 29/03/1977

4. Administración General de Puertos c/ DGI s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR- Cámara C.A. y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, Sala II , 18/04/2001

5. Municipalidad de Berisso c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales- Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, sala III-30/06/1999

6. CSJN, 2/12/1960 «Baiman», Fallos, 248-740

contribuyente dentro de los cinco días hábiles de tomado conocimiento de la traba por el agente fiscal. Como oportunamente se expuso estas medidas originalmente previstas para ser dictadas por un juez ponen de manifiesto el avance del poder ejecutivo sobre el judicial.

La amplitud y discrecionalidad de las facultades que ejerce la AFIP/DGI llega al extremo de que, en el par. 12 del Art. 92, se inviste al agente fiscal, de ejecutor del oficio ordenando el cumplimiento de la medida cautelar, del carácter de un juez judicial dando a la comunicación a los bancos o autoridades de instituciones, que registran los bienes, el mismo valor que una requisitoria de orden judicial.

Ante tamaña discrecionalidad y previendo un actuar del agente fiscal que puede ser cuestionado, el Art. 92 en párrafo 12 atribuye al citado agente la responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas cautelares que pudiera adoptarse. Así esa responsabilidad la encuadra en las disposiciones del Código Civil para los funcionarios públicos según el Art. 1112 de tal manera el agente fiscal tiene la obligación de reparar el perjuicio y daños que ocasione por la ejecución de un hecho por su culpa o negligencia.

Con respecto a estas atribuciones cuasi autoritarias atribuidas al agente fiscal no puede dejarse de lado el hecho que forma parte del desarrollo del derecho habido en los últimos siglos la universalización de la garantía del debido proceso legal como presupuesto para aplicación de penas y o medidas que impliquen la libertad provisional o la indisposición de bienes patrimoniales, y ésta ha sido recogida expresamente por el art 18 de la Constitución Nacional, al exigir el "juicio previo" para los habitantes de la Nación Argentina puedan ser penados. Sin bien esto reflejaría el final del proceso es importante destacar que las medidas previas en el juicio de ejecución fiscal no requieren de la intervención del Juez.

Yendo un poco mas profundo la ley 11.683 tampoco respeta la institución del debido proceso, como es el caso de la sanción prevista de clausura prevista por el art. 40.

Capítulo II. Procedimiento fiscal (Ley 11.683 T.O 1998). Modificado por la ley 25.795

JUICIO DE EJECUCION FISCAL

ARTICULO 92 - El cobro judicial de los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones, multas ejecutoriadas, intereses u otras cargas cuya aplicación, fiscalización o percepción esté a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, se hará por la vía de la ejecución fiscal establecida en la presente ley, sirviendo de suficiente título a tal efecto la boleta de deuda expedida por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.

En este juicio si el ejecutado no abonara en el acto de intimársele el pago, quedará desde ese momento citado de venta, siendo las únicas excepciones admisibles a oponer dentro del plazo de cinco (5) días las siguientes:

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

No serán aplicables al juicio de ejecución fiscal promovido por los conceptos indicados en el presente artículo, las excepciones contempladas en el segundo párrafo del artículo 605 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Cuando se trate del cobro de deudas tributarias no serán de aplicación las disposiciones de la ley 19.983, sino el procedimiento establecido en este capítulo.

La ejecución fiscal será considerada juicio ejecutivo a todos sus efectos, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en este capítulo, aplicándose de manera supletoria las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación.

Los pagos efectuados después de iniciado el juicio, los pagos mal imputados o no comunicados por el contribuyente o responsable en la forma que establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS no serán hábiles para fundar excepción. Acreditados los mismos en los autos, procederá su archivo o reducción del monto demandado con costas a los ejecutados.

No podrá oponerse nulidad de la sentencia del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, la que sólo podrá ventilarse por la vía autorizada por el artículo 86 de esta ley.

A los efectos del procedimiento se tendrá por interpuesta la demanda de ejecución fiscal con la presentación del agente fiscal 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, informando según surja de la boleta de deuda, el nombre del demandado, su domicilio y carácter del mismo, concepto y monto reclamado, así como el domicilio legal fijado por la demandante para sustanciar trámites ante el Juzgado y el nombre de los oficiales de Justicia ad-hoc y personas autorizadas para intervenir en el diligenciamiento de requerimientos de pago, embargos, secuestros y notificaciones. En su caso, deberá informarse las medidas precautorias a trabarse. Asignado el tribunal competente, se impondrá de tal asignación a aquél con los datos especificados en el párrafo precedente.

Cumplidos los recaudos contemplados en el párrafo precedente y sin más trámite, el agente fiscal representante de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS estará facultado a librar bajo su firma mandamiento de intimación de pago y eventualmente embargo si no indicase otra medida alternativa, por la suma reclamada especificando su concepto con más el quince por ciento (15%) para responder a intereses y costas, indicando también la medida precautoria dispuesta, el Juez asignado interviniente y la sede del juzgado, quedando el demandado citado para oponer las excepciones previstas en el presente artículo. Con el mandamiento se acompañará copia de la boleta de deuda en ejecución.

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS por intermedio del agente fiscal estará facultada para trabar por las sumas reclamadas las medidas precautorias alternativas indicadas en la presentación de prevención o que indicare en posteriores presentaciones al Juez asignado.

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS por intermedio del agente fiscal podrá 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. Asimismo podrá controlar su diligenciamiento y efectiva traba. En cualquier estado de la ejecución podrá disponer el embargo general de los fondos y valores de cualquier naturaleza que los depositados tengan depositados en las entidades financieras regidas por la ley 21.526. Dentro de los quince (15) días de notificadas de la medida, dichas entidades deberán informar a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS acerca de los fondos y valores que resulten embargados, no rigiendo a tales fines el secreto que establece el artículo 39 de la ley 21.526.

Para los casos en que se requiera desapoderamiento físico o allanamiento de domicilios deberá requerir la orden respectiva del juez competente. Asimismo, y en su caso, podrá llevar adelante la ejecución mediante la enajenación de los bienes embargados mediante subasta o por concurso público.

Si las medidas cautelares recayeran sobre bienes registrables o sobre cuentas bancarias del deudor, la anotación de las mismas se practicará por oficio expedido por el agente fiscal representante de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, el cual tendrá el mismo valor que una requisitoria y orden judicial. La responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas adoptadas por el agente fiscal, quedarán sometidas a las disposiciones del artículo 1112, sin perjuicio de la responsabilidad profesional pertinente ante su entidad de matriculación.

En caso de que cualquier medida precautoria resulte efectivamente trabada antes de la intimación al demandado, éstas deberán serle notificadas por el agente fiscal dentro de los cinco (5) días siguientes de tomado conocimiento de la traba por el mismo.

En caso de oponerse excepciones por el ejecutado, éstas deberán presentarse ante el Juez asignado, manifestando bajo juramento la fecha de recepción de la intimación cumplida y acompañando la copia de la boleta de deuda y el mandamiento. De la excepción deducida y documentación acompañada el Juez ordenará traslado con copias por cinco (5) días al ejecutante, debiendo el auto que así lo dispone notificarse personalmente o por cédula al agente fiscal interviniente en el domicilio legal constituido. Previo al traslado el Juez podrá expedirse en materia de competencia. La sustanciación de las excepciones tramitará por las normas del juicio ejecutivo del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. La sentencia de ejecución será inapelable, quedando a salvo el derecho de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS de librar nuevo título de deuda, y del ejecutado de repetir por la vía establecida en el artículo 81 de esta ley.

Vencido el plazo sin que se hayan opuesto excepciones el agente fiscal representante de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS requerirá al Juez asignado interviniente constancia de dicha circunstancia, dejando de tal modo expedita la vía de ejecución del crédito reclamado, sus intereses y costas. El agente fiscal representante de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS procederá a practicar liquidación notificando administrativamente de ella al demandado por el término de cinco (5) días, plazo durante el cual el ejecutado podrá impugnarla 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. La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS establecerá, con carácter general, las pautas a adoptar para practicar la estimación de honorarios administrativa siguiendo los parámetros establecidos en la ley de aranceles para abogados y procuradores.

En todos los casos el secuestro de bienes y la subasta deberán comunicarse al Juez y notificarse administrativamente al demandado por el agente fiscal.

(Artículo sustituido por Título XV art. 18 inciso 5) de la Ley N° 25.239 B.O. 31/12/1999)

(Nota Infoleg: Por art. 1° del Decreto N° 1390/2001 B.O. 05/11/2001, se especifica que las designaciones de Agentes Fiscales previstas en el presente artículo deberán recaer en abogados que acrediten un mínimo de TRES (3) años de antigüedad en la matrícula respectiva.)

ARTICULO 93 - En todos los casos de ejecución, la acción de repetición sólo podrá deducirse una vez satisfecho el impuesto adeudado, accesorios y costas.

(Artículo sustituido por Título XV art. 18 inciso 6) de la Ley N° 25.239 B.O. 31/12/1999)

ARTICULO 94 - El cobro de los impuestos por vía de ejecución fiscal se tramitará independientemente del curso del sumario a que pueda dar origen la falta de pago de los mismos.

ARTICULO 95 - El diligenciamiento de los mandamientos de ejecución y embargo y las notificaciones podrán estar a cargo de los empleados de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, designados como Oficiales de Justicia ad-hoc. El costo que demande la realización de las diligencias fuera del radio de notificaciones del juzgado será soportado por la parte a cargo de las costas.

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá, una vez expedita la ejecución, designar martillero para efectuar la subasta. La publicación de los edictos pertinentes se efectuará por el término de dos (2) días en el órgano oficial y en otro diario de los de mayor circulación en el lugar.

(Artículo sustituido por Título XV art. 18 inciso 7) de la Ley N° 25.239 B.O. 31/12/1999)

Ley 25.795

Modifícase la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

Sancionada: Octubre 29 de 2003.

Promulgada de Hecho: Noviembre 14 de 2003.

El Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina reunidos en Congreso, etc. sancionan con fuerza de Ley:

ARTICULO 1° - Modifícase la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, de la siguiente forma:

XXIV. Agréganse a continuación del artículo 92, los siguientes artículos:

"Artículo...: Las entidades financieras, serán responsables en forma solidaria por hasta el valor del bien o la suma de dinero que se hubiere podido embargar, cuando con conocimiento previo del embargo hubieren permitido su levantamiento, y de manera particular en las siguientes situaciones:

a) Sean causantes en forma directa de la ocultación de bienes, fondos, valores o derechos del contribuyente ejecutado, con la finalidad de impedir la traba del embargo, y

b) Cuando sus dependientes incumplan las órdenes de embargo u otras medidas cautelares ordenadas por los jueces o por los agentes fiscales.

Verificada alguna de las situaciones descriptas, el agente fiscal la comunicará de inmediato al juez de la ejecución fiscal de que se trate, acompañando todas las constancias que así lo acrediten. El juez dará traslado por CINCO (5) días a la entidad o persona denunciada, luego de lo cual deberá dictar resolución mandando a hacer efectiva la responsabilidad solidaria aquí prevista, la que deberá cumplirse dentro de un plazo máximo de DIEZ (10) días."

"Artículo...: Si la deuda firme, líquida y exigible estuviera garantizada mediante aval, fianza personal, prenda, hipoteca o cualquier otra garantía, se procederá en primer lugar a ejecutarla, siguiendo para ello el procedimiento previsto en el artículo 92; una vez ejecutada la garantía, si la misma no fuese suficiente para cubrir la deuda, se podrá seguir la ejecución contra cualquier otro bien o valor del ejecutado."

Capítulo III. Juicio ejecutivo

Cuando Se procederá ejecutivamente siempre que en virtud de UN (1) título que traiga aparejada ejecución, se demandare por obligación exigible de dar cantidades líquidas de dinero, o fácilmente liquidables.

Si la obligación estuviere subordinada a condición o prestación, la vía ejecutiva procederá si del título o de otro instrumento público o privado reconocido que se presente junto con aquél, o de la diligencia prevista en el artículo 525, inciso 4, resultare haberse cumplido la condición o prestación.

Si la obligación fuere en moneda extranjera, la ejecución deberá promoverse por el equivalente en moneda nacional, según la cotización del banco oficial que corresponda al día de la iniciación o la que las partes hubiesen convenido, sin perjuicio del reajuste que pudiere corresponder al día del pago.

JUICIO DE EJECUCIÓN FISCAL SEGÚN EL CODIGO PROCESAL EJECUCION FISCAL PROCEDENCIA

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

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

La lectura de esta disposición pone de manifiesto la impropiedad de la terminología porque la patente es la modalidad impuestos, por lo cual no había que mencionarla por separado; las retribuciones de servicios o mejoras no son otra cosa que tasa o contribuciones especiales; los aportes a la seguridad social, para unos autores son impuestos especiales; para otros tasas y para Fonrouge- Navarrine contribuciones especiales⁷; por lo cual hay redundancias y omisiones. La referencia a multas adeudadas a la administración pública indica que el procedimiento no se aplica solamente a las sanciones de índole tributaria, sino a cualquier tipo de multas, con lo cual la expresión fiscal asume una acepción genérica.

PROCEDIMIENTO

Art. 605. - La ejecución fiscal tramitará conforme a las reglas que estableciere la ley que específicamente regula la materia impositiva u otro título al que también por ley se haya atribuido fuerza ejecutiva. A falta de tales disposiciones o en lo que ellas no previeren procederán las excepciones autorizadas en los incisos 1, 2, 3 y 9 del artículo 544 y en el artículo 545 y las de falsedad material o inhabilidad extrínseca del título, falta de legitimación para obrar pasiva en el ejecutado, pago total o parcial, espera y prescripción. Las excepciones de pago y espera sólo podrán probarse con documentos.

Capítulo IV. Jurisprudencia

Si bien la CSJN no se ha expedido aun sobre esta cuestión de fondo hemos seleccionado la jurisprudencia más actual y destacada relacionada con la inconstitucionalidad del proceso de ejecución fiscal.

En este capítulo solo mencionaremos las causas judiciales y transcribiremos las partes más importantes de las mismas dejando nuestra opinión y conclusión para el capítulo final.

A) Fallos a favor de la Inconstitucionalidad del procedimiento de ejecución fiscal-

Tribunal: Cámara Federal de Apelaciones de Corrientes (CFedCorrientes)

Fecha: 20/11/2001

Partes: AFIP - D.G.I. c. Atalanta S. A.

Publicado en: LLLitoral, 2002-614

HECHOS: La demandada promovió incidente de nulidad de ejecución sobre la base de la inconstitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683 de procedimiento tributario, modificado por ley 25.239, con fundamento en las amplias facultades jurisdiccionales acordadas al agente fiscal, solicitando se declare la misma y la nulidad de la ejecución fiscal intentada. La pretensión fue acogida en primera instancia y luego confirmada por la Cámara.

SUMARIOS: 1. El procedimiento de ejecución fiscal regulado por el art. 92 de la ley 11.683 (Adla, 1920-1940, 309), modificado por ley 25.239 (Adla, LX-A, 120), afecta el principio de división de poderes ya que confiere a la administración facultades jurisdiccionales -lo cual está vedado expresamente por el art. 109 de la Constitución Nacional-, a través de las amplias prerrogativas otorgadas a los agentes fiscales de la AFIP. (Del fallo de primera instancia).Jurisprudencia y Doctrina Vinculadas

2. El trámite regulado en el art. 92 de la ley 11.683 de procedimiento tributario (Adla, 1920-1940, 309), modificado por ley 25.239 (Adla LX-A, 120), vulnera el derecho a la jurisdicción con el alcance y amplitud que le otorga el Pacto de San José de Costa Rica (Adla, XLIV-B, 1250), pues convierte al tribunal en un mero instrumento formal para ponerlo en conocimiento de los actos realizados por la AFIP-mediante las amplias facultades conferidas al agente fiscal- impidiéndole ejercer su plena potestad jurisdiccional. (Del fallo de primera instancia).Jurisprudencia y Doctrina Vinculadas

3. Los poderes otorgados a los agentes fiscales por el art. 92 de la ley 11.683 de procedimiento tributario (Adla, 1920-1940, 309), según texto de la ley 25.239 (Adla, LX-A, 120) -mencionando entre otros la posibilidad de disponer medidas cautelares-, vulnera el principio de igualdad consagrado en el art. 16 de la Consti-

7. Fonrouge- Navarrine, Procedimiento tributario y de la seguridad social, Ed. Depalma 8ª Ed. 2001, pág 508

tución Nacional, pues crea a favor del fisco un fuero personal en el que la AFIP actúa como juez y parte. (Del fallo de primera instancia).Jurisprudencia y Doctrina Vinculadas

4. Corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 18 punto 5 de la ley 25.239 (Adla, LX-A, 120) que reforma el art. 92 de la ley 11.683 de procedimiento tributario (Adla, 1920-1940, 309) -en cuanto otorga facultades jurisdiccionales a los agentes fiscales-, ya que no reglamenta razonablemente el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales, resultando violatoria de los arts. 14, 16, 17, 18, 28, 29, 31 y 109 de la Constitución Nacional. (Del fallo de primera instancia).Jurisprudencia y Doctrina Vinculadas

5. Es procedente la vía incidental -en el marco de una ejecución fiscal- para ejercer el control de constitucionalidad, si la impugnación constitucional articulada -en el caso, respecto del art. 92 de la ley 11.683 de procedimiento tributario (Adla, 1920-1940, 309), según ley 25.239 (Adla, LX-A, 120)- importa una acción directa de inconstitucionalidad y existe causa judicial -arts. 116 y 117, Constitución Nacional-. (Del fallo de primera instancia).Jurisprudencia y Doctrina Vinculadas

6. El hecho de que los agentes fiscales libren bajo su firma el mandamiento de intimación de pago, traben medidas cautelares, decreten la subasta y ordenen todo lo relativo a la ejecución fiscal, conforme las atribuciones conferidas por el art. 92 de la ley 11.683 (Adla, 1920-1940, 309) -modificado por ley 25.239 (Adla, LX-A, 120)-, implica no sólo un avasallamiento de las funciones judiciales sino arrogarse la calidad de magistrados. (Del fallo de Cámara).Jurisprudencia y Doctrina Vinculadas

7. El art. 92 de la ley 11.683 (Adla, 1920-1940, 309), modificado por ley 25.239 (Adla, LX-A, 120), al atribuir a los agentes fiscales funciones reservadas al Poder Judicial -libramiento del mandamiento de intimación de pago y embargo, traba de medidas cautelares, subasta de bienes embargados-, importa la creación de una justicia de parte y el pase de los jueces naturales a la categoría de meros observadores, contrariando el principio de igualdad y la administración de justicia conforme lo prevé el art. 18 de la Constitución Nacional. (Del fallo de Cámara).Jurisprudencia y Doctrina Vinculadas TEXTO COMPLETO: 1ª Instancia. - Paso de los Libres, febrero 22 de 2001. Considerando: I) Que de fs. 1/7 se presenta el doctor J. M. C. en ejercicio de la representación ejercida del ejecutado en los autos principales, y promueve incidente de nulidad de ejecución en base a la inconstitucionalidad del art.92 de la ley 11.683, texto según ley 25.239, solicitando se declare la misma, con costas. Funda la incidencia en que el Congreso se la Nación sancionó con fecha 29/12/99 la ley 25.239, cuyo art.18, punto 5, sustituyó el art. 92, acordando al agente fiscal que representa la Administración Federal de Ingresos Públicos en el juicio de ejecución fiscal, facultades hasta entonces desempeñadas por los jueces, entre las que figuran las de librar bajo su firma el mandamiento de intimación de pago, embargo, secuestro y notificaciones; trabar medidas precautorias alternativas; 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; llevar adelante la ejecución de los bienes embargados mediante subasta o por concurso público; expedir oficios y controlar su diligenciamiento; anotar medidas cautelares y notificarlas mediante oficios o medios informáticos; practicar la liquidación de la deuda y estimar sus propios honorarios; comunicar al Juez el secuestro de bienes y la subasta. Que en el caso de autos, el Fisco Nacional inició la ejecución fiscal y el agente judicial dictó y diligenció por sí misma la traba de embargo sobre las cuentas bancarias de su mandante, sin intervención del juez de la causa, todo conforme a lo dispuesto por el referido art. 92 de la ley 11.683, modificado por ley 25.239, norma a todas luces inconstitucional. Que también la AFIP estaría ejerciendo facultades no reglamentadas, ya que el art. 107 de la ley 11.683 no fue objeto de reglamentación por parte del poder ejecutivo o del ente recaudador. Fundamenta la alegada inconstitucionalidad en que el ejercicio de las facultades del art. 92 de la ley 11.683 se encuentra en flagrante violación de los arts. 17, 18 y 109 de la Constitución Nacional y la disposición 8, punto 1 del Pacto de San José de Costa Rica. Que la norma cuestionada sustrae del control del juez de la causa una grave restricción al derecho de propiedad de su mandante, cuando en virtud del art.17 de la CN, siempre debe intervenir un magistrado judicial para afectar ese derecho constitucional. Que, asimismo, la traba de medidas cautelares importa un grave menoscabo del derecho de defensa de su mandante, en cuanto el art. 92 de la ley 11.683 dispone que la responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas adoptadas por el agente fiscal, quedarán sometidas a las disposiciones del art. 1112 del Cód. Civil, sin perjuicio de la responsabilidad profesional pertinente ante su entidad de matriculación. Que de esa manera se suprime de un plumazo el Capítulo III del Título IV del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, normas que permiten a su mandante una defensa oportuna y eficaz respecto de las medidas cautelares adoptadas. De tal manera que, de seguirse el camino propuesto por la ley 25.239, la única posibilidad que tendría su mandante sería la de iniciar un juicio de responsabilidad por daños y perjuicios contra el agente fiscal, desentendiéndose el Estado Nacional de la responsabilidad por el hecho de sus dependientes. En tal sentido se pregunta el incidentista que capacidad patrimonial puede tener un empleado administrativo frente al Estado Nacional, que se presume siempre solvente. Que además, el juicio ordinario

posterior sería inoportuno y tardío en cuanto la sentencia llegaría cuando el daño ya se hubo producido. En tal sentido afirma que la ley 25.239 lesiona el Pacto de San José de Costa Rica en cuanto dispone el mismo 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, para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral fiscal o de cualquier otro carácter. Expresa asimismo que la ejecución fiscal según las normas de la ley 25.239, vulnera también la división de poderes del Estado consagrada en la Constitución Nacional. Que el art. 109 de esta última norma prescribe que en ningún caso el Presidente de la Nación puede ejercer funciones judiciales, arrogarse el conocimiento de causas pendientes o restablecer las fenecidas. Cita doctrina con relación a dicho aspecto. Que en el caso de autos, la medida cautelar fue dispuesta por un funcionario de la contraparte y la ejecución fiscal en trámite por ante el juez de la causa podría pasar a ser entendida por personal dependiente de la parte actora, el Fisco Nacional. De esa forma, el agente fiscal se transforma en juez y parte y no solo respecto al caso puntual de las medidas cautelares, sino también en la eventual ejecución de las sentencias, liquidación, subasta y regulación de honorarios; estando en cambio, la autoridad ejercida por el juez natural de la causa, por encima de los sujetos del conflictos, garantizando el derecho de defensa de las partes. Concluye en que la posibilidad de que su substancie toda o parte de la ejecución fiscal por un funcionario de poder ejecutivo, importa una restricción ilegítima e inconstitucional a los derechos de propiedad y de defensa en juicio de su mandante. Cita jurisprudencia en apoyo a los argumentos esgrimidos y solicita que en primer lugar se declare la inconstitucionalidad del art.92 de la ley 11.683, texto según ley 25.239 y en segundo término se declare nula la ejecución fiscal iniciada, de todos los actos procesales cumplidos en los autos principales y de la medidas cautelar dispuesta contra su mandante sobre la base de normas contrarias al texto constitucional. Finalmente solicita, con el fin de evitar daños de difícil reparación ulterior, la suspensión del proceso principal conforme lo dispuesto por el art. 176 del CPCCN. Asimismo, hace reserva del caso federal. II) Que a fs. 8 se ordena formar el correspondiente incidente de nulidad de ejecución, se dispone correr traslado del mismo a la contraria y suspender el trámite del proceso principal hasta tanto recaiga resolución en el presente incidente. III) Que de fs. 10/15, el representante de la Administración Federal de Ingresos Públicos contesta el traslado corrido solicitando por las razones que expone, su total rechazo, con costas al incidentista. Cuestiona en primer lugar la procedencia del incidente en este tipo de proceso, en cuanto la defensa de inconstitucionalidad no es en principio admisible en las ejecuciones ya que no se encuentra prevista en la enumeración del art.544 del CPCCN, citando jurisprudencia al respecto, remarcando que en la totalidad de los códigos procesales incluidos el de la Nación, la enumeración de las defensas oponibles es taxativas. Se opone asimismo a la nulidad de lo actuado en el expediente principal solicitada por el incidentista, en cuanto una nulidad sólo es admisible cuando no se ha actuado conforme a derecho. Ello así, en el caso de autos todo lo actuado en el expediente se encuentra ajustado a las prescripciones de la ley 25.239 sancionada por el Congreso de la Nación en un todo de acuerdo con la Constitución Nacional. Que el proceso principal no adolece de vicios ni de forma ni de fondo, siendo que la demandada en ningún momento cuestiona el proceso ni la actuación de esta parte, sino que simplemente en forma genérica se limita a expresar su disconformidad con el contenido de la ley cuestionada. Por ello solicita que es rechace el incidente. Sostiene que no es cierto, tal lo afirma la demandada, que la AFIP tenga facultades judiciales o funciones de carácter judicial. Que tampoco es cierto que el juicio de ejecución fiscal se inicia sin intervención del poder judicial. Que en ese sentido el art. 92 de la ley 11.683 establece que la demanda será interpuesta por el Agente Fiscal 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, informando según surja de la boleta de deuda, el nombre del demandado, su domicilio, carácter del mismo, concepto, monto reclamado, etc... Asimismo, deberá informar las medidas precautorias a trabarse. Que con ello se observa que el procedimiento siempre se inicia con intervención judicial, y se ajusta a las mismas premisas de la ley anterior a la reforma. Luego de interpuesta la demanda, todos los actos posteriores (mandamientos, oficios, cédulas etc...) deben contener número de expediente judicial y juzgado interviniente. Que una vez cumplidos dichos recaudos, los Agentes Fiscales están facultados a librar mandamiento de intimación de pago y embargo. Afirma así categóricamente que tales funciones realizadas por los agentes fiscales no son judiciales. Los requisitos y contenido de aquel mandamiento en nada difieren del que era librado por orden judicial. Que de contener dicho mandamiento alguna irregularidad, el juez de oficio o a pedido de parte puede y debe decretar la nulidad de todo lo actuado. De la misma manera procederá si existen irregularidad en la confección de la demanda, en la traba de alguna medida cautelar, en alguna notificación, etc...Sostiene que la diferencia estriba que con el nuevo procedimiento se logra mayor celeridad y eficacia, haciendo del proceso ejecutivo un verdadero proceso ejecutivo sin que por el excesivo recargo de los Juzgados el tiempo llegue a ordinarizarlos en cuanto a los plazos de trámites desvirtuando su naturaleza. Que esas razones fueron correctamente interpretadas por el legislador al momento de sancionar

la ley 25.239. Por ello, sin alterar el derecho de defensa de los contribuyentes ni interferir en la esfera judicial, logró atribuirle al proceso ejecutivo mayor celeridad y así también optimizar la recaudación fiscal, regularizar la grave crisis fiscal, el déficit en las cuentas públicas, el saneamiento fiscal y bajar los intereses para fomentar clima de inversión. Que todo ello hace al bienestar general del País y cuyos objetivos están por encima de los intereses de los particulares. Que en cuanto al procedimiento en sí, con la reforma introducida por la ley 25.239 se ha logrado mayor celeridad ya que una vez interpuesta la demanda se agiliza el trámite del libramiento y diligenciamiento del mandamiento de intimación de pago. Que, asimismo, es también el Juzgado quien, si aquel instrumento no es observado, declara expedita la ejecución. Por ello se pregunta una vez mas en qué momento o circunstancia se entromete el Poder Ejecutivo en la esfera del Poder Judicial. Que en el mismo mandamiento se hace saber la existencia de la deuda, se adjuntan copias de toda la documentación para conocimiento del ejecutado y se le concede plazo para oponer excepciones ante el Juzgado competente. Que con relación al principio constitucional de división de poderes, sostiene que de declararse la inconstitucionalidad de la ley 25.239 sería el Poder Judicial el que invadiría la esfera del Poder Legislativo. Que se la considere justa o injusta la ley 25.239 fue sancionada, promulgada y publicada siguiendo el procedimiento establecido en la Constitución Nacional para que una ley tenga el carácter de tal. Que una vez vigente dicha ley, el juzgador debe limitarse a proceder conforme a ella y controlar que la misma se aplique correctamente. Cita jurisprudencia en el sentido que les está vedado a los tribunales juzgar sobre el mérito intrínseco de las leyes y sobre su justicia en abstracto. Manifiesta que de declararse inconstitucional la ley y reiterarse dicho criterio en futuras sentencias, de hecho el Poder Judicial estaría derogando una ley sancionada por el Congreso. Que de ello así, el Poder Legislativo debería consultar al Poder Judicial, previo sancionar una ley, si en el futuro la va a aplicar o no. Que ese sería el caso concreto de intromisión de un poder del Estado sobre otro. Plantea finalmente que de declararse la inconstitucionalidad de la ley 25.239 en reiteradas y sucesivas causas se produciría un concreto estado de indefensión del Estado Nacional ya que este último tendría vedada la posibilidad de ejecutar el cobro de los tributos. Se produciría un vacío legal ya que el anterior procedimiento de ejecución fue derogado y el actual no resultaría aplicable según la Justicia. Que no debe olvidarse que estamos en presencia del texto legal base para que el Poder Ejecutivo logre los objetivos propuestos por la Carga Magna cual es lograr el bienestar general. Que para ello debe contar con la recaudación de los tributos; y sería el Poder Judicial quien se lo estaría impidiendo. Por último destaca la gravedad institucional que significaría la intromisión del Poder Judicial en la esfera del Poder Legislativo, destacando graves consecuencias de dicha intromisión cuáles serían la paralización del funcionamiento del Estado en casi todas sus esferas y estratos y el consecuente perjuicio para los habitantes. Formula reserva del caso federal y peticona se rechace el planteo de nulidad y se impongan las costas al incidentista. IV) Que conforme ha quedado trabada la litis, corresponde en primer lugar, por ser asimismo una cuestión introducida por la incidentada, establecer la procedencia o no del incidente como vía procesal idónea para declarar la inconstitucionalidad de una norma legal, en el caso de la ley N° 25.239. Lo señalado precedentemente se vincula en forma directa con el ejercicio del control de constitucionalidad que, como facultad y deber, le ha sido encomendado al Poder Judicial. La incidentada en su pieza de responde sostiene que la declaración de inconstitucionalidad de una ley dictada formalmente por el Congreso de la Nación constituye una concreta intromisión del Poder Judicial en la órbita del Poder Legislativo, el cual en el caso concreto a sancionado la cuestionada ley siguiendo cada uno de los pasos que para ese fin indica la Constitución Nacional. No comparte este Tribunal tal postura en cuanto el ejercicio del control de constitucionalidad por el Poder Judicial no puede ser calificado como una "intromisión" de este último en el Poder creador de la norma, sea que esta emane del Poder Ejecutivo o del Legislativo. El control de constitucionalidad no tiene por objeto, como se expresa, evaluar el mérito, oportunidad o conveniencia del acto sino simplemente confrontar el texto de la ley con las normas de la Constitución y dilucidar si la misma se conforma con esta última, norma de rango superior o si, por el contrario, vulnera los principios, derechos y garantías en aquella consagrados. Y en ese sentido, disintiendo una vez mas con la incidentada, el hecho de que una ley tenga al decir del constitucionalista Linares "fundamento de existencia" en cuanto se dictó siguiendo y respetándose los pasos establecidos en la Constitución Nacional, no significa que posea "fundamento de razonabilidad", en cuanto sea justa. Es decir, una norma puede ser formalmente válida en cuanto a su existencia como tal, pero intrínsecamente irrazonable si contiene preceptos contrarios a la Constitución Nacional. En resumidas cuentas, el hecho de que una ley emane del Congreso de la Nación no quiere decir que no pueda ser objeto de control de constitucionalidad y, si corresponde, sea declarada inconstitucional. Ello, se reitera, no constituye una intromisión en la órbita del Poder del cual ha emanado la norma objeto del contralor. Como se dijo, existiría una intromisión, si el juicio se ejerciera sobre el mérito, oportunidad o conveniencia que tuvo en mira el Legislador al sancionar la ley, aspectos estos ajenos a la revisión judicial. Nuestra Constitución Nacional es suprema porque es la norma jerárquica superior, posee el grado supremo, por lo que las restantes normas que conforman la aludida gradación normativa, deben

conformarse a ella, a sus preceptos. Por ello, la Constitución tiene supremacía sobre las leyes nacionales (art.28, C.N.), lo cual determina que estas únicamente pueden reglamentar los derechos contenidos en la Norma Fundamental de manera razonable. Afortunadamente nuestro sistema constitucional consagra un procedimiento efectivo que garantiza la vigencia de dicha supremacía sobre el resto de la legislación. Caso contrario, se correría el riesgo de convertir a la Constitución en una simple hoja de papel de carácter nominal. De los dos sistemas de control de la supremacía constitucional que existen en el derecho comparado, el denominado "Control Político", llevado a cabo por órganos o tribunales especiales que derogan o anulan las normas inconstitucionales -sistema de los países europeos-, y el "Control Judicial", llevado a cabo por tribunales ordinarios, que no derogan las leyes inconstitucionales sino que la dejan de lado en los casos concretos, nuestro país adopta este último, con la característica de ser a su vez "difuso", es decir, dicha función la pueden ejercer, en forma descentralizada, los tribunales ordinarios. En el recordado *leading case* "Municipalidad de la Capital c. Elortondo" (F. 33-184), primer fallo nacional en el cual se declaró la inconstitucionalidad de una ley, dijo la Corte en la sentencia "que es elemental en nuestra organización constitucional la atribución que tienen y el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con ésta y abstenerse de aplicarlas si las encuentran en oposición a ella". Es así que las leyes que sanciona el Congreso de la Nación pueden ser sometidos al control de constitucionalidad que ejercen los jueces de la Nación cuales agentes naturales previstos por la Ley Fundamental para ese fin, en el caso concreto. Dilucidada la precedente cuestión corresponde resolver la viabilidad del proceso incidental como vía procesal útil para el control de constitucionalidad. En ese sentido, la incidentada cuestiona la procedencia de la introducción de la defensa de inconstitucionalidad vía incidente en el marco de una ejecución fiscal. Sabido es que no existe por vía legislativa ni jurisprudencial una acción declarativa de inconstitucionalidad pura en el orden Federal. No obstante ello, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha admitido que el pedido de declaración de inconstitucionalidad podrá deducirse bajo la forma de amparo, de acción de mera certeza o bien del juicio sumario en materia constitucional para prevenir o impedir lesiones de derechos de base constitucional. Tradicionalmente no admitía declaraciones judiciales generales y directas de inconstitucionalidad de las normas o actos de los otros poderes, es decir declaraciones abstractas (Fallos, 256:110; 243:178), limitando el control de constitucionalidad a los supuestos en que se puede llegar a una sentencia de condena (Fallos, 255:88; 256:386; 265:225; 263:397). Pero tal criterio sufrió un importante vuelco a partir del caso "Prov. de Santiago del Estero c. Gobierno Nacional", del 20/08/85 (LA LEY, 1986-C, 117), a partir del cual reconoce la posibilidad de ejercer el control preventivo de constitucionalidad por la vía de la acción meramente declarativa de certeza. Posteriormente, siguiendo esa línea evolutiva, también aceptó en su jurisdicción originaria el cambio de "nomen iuris" de la acción cuando, por ejemplo, habiéndose promovido un amparo en el cual se impugna la constitucionalidad de una ley, endereza el procedimiento por la vía que considera pertinente, conforme la naturaleza de la pretensión deducida. Y así lo hizo en la causa "Asociación de Grandes Usuarios de Energía de la República Argentina (AGUEERA) c. provincia de Bs. As." del 22/04/97 (La Ley, 1997-C, 322), en el cual expresó que "El pedido de declaración de inconstitucionalidad, de una norma importa el ejercicio de una acción directa de inconstitucionalidad, de aquellas que explícitamente ha admitido la jurisprudencia como medio idóneo -ya sea bajo forma de amparo, la acción de mera certeza o el juicio sumario en materia constitucional- para prevenir o impedir las lesiones de derechos de base constitucional". Como se observa, la Corte avanza un paso más y aclara que el control de constitucionalidad puede también intentarse por otros procesos abreviados que permitan conocer la constitucionalidad del acto impugnado. Concretamente, el "incidente" es también admitido por el Alto Tribunal como vía procesal apta para el control de constitucionalidad. Así lo expresó in re "Recurso de hecho deducido por Obras Sanitarias de la Nación en el incidente de inconstitucionalidad del dec. 2195 del Poder Ejecutivo Nacional", del 19/11/87, (J.A., 1998-I-509), en el cual se expresa, sentando la doctrina anteriormente citada, que "Más allá del "nomen iuris" empleado, el pedido de declaración de inconstitucionalidad del dec. 2125/78 importa el ejercicio de una acción directa de inconstitucionalidad, de aquellas que explícitamente la Corte ha admitido como medio idóneo, ya sea bajo la forma de amparo, la acción de mera certeza o el juicio sumario en materia constitucional, para prevenir las lesiones de derechos de base constitucional ... El fin y las consecuencias del "control" encomendado a la Justicia sobre las actividades ejecutiva y legislativa, requieren que el requisito de la existencia de una "caso" o "controversia judicial", sea observado rigurosamente para la preservación del principio de división de poderes.". Augusto Morello, comentando este último fallo (J.A., 1998-I-523), a quien cabe citar por su meridiana claridad al respecto, expresa "Ahora, en la causa en comentario, la Corte subraya la procedencia de otro microproceso de conocimiento suficiente, idóneo para igual propósito de control de constitucionalidad. Nos referimos al incidente o, mejor, demanda incidental, pretensión propia, específica, conexas con la principal pero autónoma en el rol de abastecer el objeto que la justifica. Que no es otro en el caso, que el de dilucidar la inconstitucio-

nalidad de una norma general, decreto o reglamento ... El Tribunal lo expresa con todas las letras, saltando la mera designación o nominación empleada por el consumidor jurídico. Si de las piezas procesales resulta cierto que se ha dado vida a una acción directa de inconstitucionalidad, enhorabuena, pues, que eufóricamente reciba carta de ciudadanía el proceso incidental equiparado a las restantes en la función de control". En nuestro caso, el incidentista no persigue la declaración de inconstitucionalidad de las normas de la ley 25.239 en abstracto o por la inconstitucionalidad misma, sino como única forma o medio de evitar un daño grave e inminente a derechos de raigambre constitucional como consecuencia de la aplicación del trámite de ejecución fiscal conforme al procedimiento regulado por el art.92 de la ley 11.683 modificado por ley 25.239. La entidad de los derechos constitucionales que se denuncian como vulnerados ya desde el mismo inicio del juicio, que se atribuye a la modificación del procedimiento tributario introducido por la ley 25.239, habilitan el urgente examen de constitucionalidad en el caso por la vía incidental adoptada, en cuanto el planeo de inconstitucionalidad articulado importa según la doctrina de nuestra Corte y en opinión de este Tribunal, una acción directa de inconstitucionalidad. Por lo demás estamos en presencia de un "caso" conforme lo exigen los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional, de una "causa judicial" para la jurisdicción federal, es decir, no es una acción abstracta, una "consulta" dirigida al tribunal. Admitida entonces la procedencia del incidente como vía apta para ejercer el control de constitucionalidad, corresponde adentrarnos al tratamiento de la cuestión principal, cual es establecer la constitucionalidad del art. 18, punto 5 de la ley 25.239. Cabe decir al respecto que este Tribunal ha tenido ya oportunidad de expedirse al respecto declarando la inconstitucionalidad de la ley 25.239 en la parte que modifica el art.92 de la ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683, en los autos "Establecimientos Ganaderos Perrazo S.A. s/Amparo -Medida Cautelar Hoy: Establecimientos Ganaderos Perrazo S.A. s/Acción Autónoma de Inconstitucionalidad-Medida Cautelar", Expte. N° 2-6502/00, tramitados ante la Secretaría Civil, Comercial y Laboral N° 2 de este Tribunal, Resolución N° 2384 del 31/10/00. Como allí se expresara, dadas las serias afecciones a los derechos tutelados en la Constitución Nacional, que aquí se denuncia, y que se atribuye a la modificación del procedimiento tributario (N° 11.683), introducido por la ley 25.239; obliga a iniciar el análisis a partir del art.28 de la C.N. que consagra la aplicación del principio general del derecho, como es, el de la razonabilidad, que dicha norma prescribe para hacer admisible toda fuerza normativa, en el entendimiento de que la Constitución Nacional no consagra derechos absolutos, en cuanto los derechos y garantías que ellas mismas reconoce, se ejercen con arreglo a las leyes que reglamentan su ejercicio, planteando el interrogante de si la ley 25.239 altera esos principios, derechos y garantías. Puede decirse que es razonable todo acto que no se traduzca en la violación de la constitución, o en la desnaturalización de sus preceptos. En tal sentido y como ya se expresara al principio la ley 25.239 puede ser formalmente constitucional, pero esencialmente inconstitucional en cuanto su contenido no responda a la finalidad constitucional del bien común. Desde un enfoque sustancial, la norma cuestionada estaría viciada de una "ilegalidad manifiesta" en cuanto se opone a otra de rango superior, la Constitución Nacional, ya que afecta un sinnúmero de derechos en ella consagrados, así los previstos en los arts. 14, 16, 17, 18, 28, 29, 31 y 109 de la misma. Así también, la cuestionada norma puede resultar irrazonable si no guarda la proporcionalidad entre medios y fines constitucionales, si no respeta la vigencia de la libertad y dignidad del hombre. Sobre esa base, debe calificarse como irrazonables, y por ende opuestos a la Ley Fundamental, a todos aquellos actos de los órganos legislativo, ejecutivo o judicial que resultan arbitrarios por carecer de aquella proporcionalidad. En el caso concreto, la ley 25.239 introdujo sustanciales reformas al procedimiento de ejecución fiscal previsto en los arts.92 y sigtes. de la ley 11.683, ¿la finalidad?: se dice, agilizar aún más el ya abreviado procedimiento de ejecución fiscal para lograr el rápido ingreso en las arcas del tesoro nacional del cúmulo de deudas tributarias y previsionales que se encuentran en estado de morosidad; ¿los medios?, surgen del texto del art.92: amplias facultades jurisdiccionales otorgadas a los Agentes Fiscales de la A.F.I.P., supresión del contralor judicial previo de aquellos actos que afectan derechos y garantías de rango constitucional, como la traba de medidas cautelares de todo tipo y la subasta administrativa de los bienes embargados, falta de dictado de sentencia de no oponerse excepciones y otros tantos aspectos mas que se suman a la ya vigente inapelabilidad de la sentencia y la restricción en el número de defensas oponibles. La razonabilidad de la legislación, es la adecuación de todos sus elementos (motivos o circunstancias determinantes, fines, medios o recursos previstos y coherencia interna), con el sentido objetivo provisto por la Constitución. Siguiendo ésta línea argumental y trasladado al caso particular de autos, se impone entonces efectuar un juicio de valor sobre las normas constitucionales que dicen ser conculcadas con la ley objetada; para luego concluir, acerca de la razonabilidad o no de la misma. Confrontando el procedimiento de ejecución fiscal regulado por el art.92 de la ley 11.683, texto según ley 25.239, con las normas constitucionales que se denuncian como vulneradas puede decirse, en primer lugar, que tal procedimiento afecta seriamente al principio republicano de división de poderes, en cuanto la administración detenta facultades jurisdiccionales, lo cual está vedado expresamente en el art.109 de la C.N., a través de las amplias prerrogativas dadas al Agente Fiscal, lo que se traduce en una confron-

tación absoluta con la Constitución; generando a su vez una certera confusión, en cuanto a determinar quién resulta ser el titular del ejercicio jurisdiccional. Las normas contenidas en el actual procedimiento tributario, tienen por efecto modificar formal y sustancialmente las funciones del Poder Judicial; implica en los hechos la virtual extracción de funciones propias e inherentes a dicho poder. Hoy, mas que de "poderes", hay que hablar de división de "funciones", ya que el poder es uno y las funciones son varias: legislativa, ejecutiva y judicial. El aludido principio constituye uno de los pilares de la forma de gobierno representativa, republicana y federal consagrada en el art. 1° de la Constitución Nacional. Para que el sistema funcione, es imprescindible que cada función sea ejercida en plenitud y sin interferencias entre sí, las que afectarían de producirse, su independencia. "La esencia de nuestro sistema de gobierno radica en la limitación de los poderes de los distintos órganos y en la supremacía de la Constitución." (CS "Provincia del Chaco v. Estado Nacional" 24/11/98 -del voto en disidencia de los doctores Fayt, Bossert y Petracchi -LA LEY, 1999-F, 615-). En ese sentido, puede decirse que la ley 25.239, que modifica el procedimiento de ejecución fiscal, sancionada por el Poder Legislativo, ha conferido a un organismo del Poder Ejecutivo, la Administración Federal de Ingresos Públicos, funciones que son propias del Poder Judicial. Así el Agente Fiscal puede librar el mandamiento de intimación de pago, trabar todo tipo de medidas cautelares, llevar adelante la subasta de los bienes, estimar administrativamente sus honorarios, y en general realizar diversos actos procesales sin el debido control judicial previo. Todo ello, agravado en cuanto tales facultades le son otorgadas a una de las partes del proceso, la ejecutante. Ya la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la señera causa "Elena Fernández Arias y otros v. José Poggio s/sucesión" (Fallos 247:1960), referida al control judicial de los actos administrativos, al derecho a una instancia judicial, sostuvo que "Admitir la legitimidad de (este tipo de leyes), en cuanto comportan el total desposeimiento de atribuciones del Poder Judicial, importaría tanto como autorizar la supresión o cuando menos la omisión del principio de la 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"... "El Poder Judicial, cuyo organismo supremo es la Corte, ha de velar por la supremacía de los principios constitucionales.... Asimismo, esa función entraña afirmar que el Poder Legislativo, que incluso está impedido de delegar la función típica de sancionar la ley, no puede -a fortiori- disponer de las que pertenecen al Poder Judicial transfiriéndolas al Poder Ejecutivo en evidente transgresión constitucional...". Siguiendo el orden de razonamiento indicado, se observa asimismo que los poderes otorgados a la AFIP, tipifican la vinculación Fisco-Contribuyente como una "relación de poder", abandonándose de hecho la relación que somete a ambos sujetos por igual, a la ley y al derecho. Ello, sin mas, ataca el principio de igualdad consagrado en el art. 16 de la Constitución, creando a favor del Fisco un verdadero fuero personal en el que la AFIP actúa como juez y parte; mencionando así la posibilidad de disponer medidas cautelares, cuestión que por su gravedad y efectos, no pueden ser dispuestas por el propio acreedor o sus agentes, sino por los jueces naturales. Retrospectivamente se observa que desde la sanción de la ley 11.683 en el año 1932 del denominado "juicio de ejecución fiscal" por la ley 20.024, este último a sufrido un proceso de decaimiento de derechos, como contrapartida del aumento de las prerrogativas otorgadas al Fisco, con la consiguiente afectación del derecho de defensa en juicio y del principio de igualdad procesal. Basten como ejemplos, la limitación introducida por la ley 23.658, en cuanto que la excepción de inhabilidad de título puede fundarse de allí en más, únicamente en vicios relativos a la forma extrínseca de la boleta de deuda; la limitación del número de excepciones oponibles; la incorporación del embargo general de fondos y valores, con el indeseable efecto multiplicador de embargos que hoy tienen y, la inapelabilidad de la sentencia. Las nuevas y amplias facultades otorgadas al Fisco Nacional por la ley 25.239, inclinan aún más la balanza a favor de la parte económica y procesalmente más fuerte, acentuando la desigualdad entre las partes. Otro derecho que surge como vulnerado por el procedimiento reglado en el art.92 de la ley 11.683, modificado por la ley 25.239, es el derecho a la jurisdicción, en cuanto se convierte al Tribunal en un mero instrumento formal para solo ponerlo en conocimiento de los actos realizados por el AFIP, impidiéndose así ejercer su plena potestad jurisdiccional. Ello atenta contra el derecho de acceder a la jurisdicción, con el alcance y amplitud que propicia el Pacto de San José de Costa Rica. Se afecta, en definitiva el debido proceso y el control judicial de los actos administrativos. El Fisco Nacional argumenta a favor del nuevo procedimiento de ejecución fiscal reformado por la ley 25.239, que la garantía del debido proceso no ha sido afectada en tanto y en cuanto no se ha suprimido la instancia judicial, la intervención del juez, ante quien el ejecutado podrá en cualquier estadio procesal, formular los planteos o impugnaciones que estime convenientes para la defensa de sus derechos. Sin embargo si bien es cierto que la ejecución fiscal se lleva adelante en un expediente judicial, como también que la intervención del juez estaría garantizada en todos aquellos supuestos en que se plantee alguna controversia entre las partes, y en los actos de desapoderamiento, no cabe duda que ello es una versión sumamente restringida del denominado derecho a la jurisdicción y a la intervención del juez natural. El Estado tiene el deber de garantizar la administración de justicia conforme a los lineamientos establecidos

por la Constitución, y de ofrecer a los habitantes los procedimientos idóneos para requerir y concretar la defensa de sus derechos. El constitucionalista Gregorio Badeni, refiriéndose a esta garantía, dice que los elementos que la conforman y que de manera expresa o implícita están previstos en la Ley Fundamental, son los siguientes: 1°) Potestad de requerir el funcionamiento de la administración de justicia; 2°) Intervención del juez natural dentro de los límites establecidos por una regulación justa y razonable que brinde seguridad jurídica a los individuos; 3°) Conocimiento del proceso y de los actos procesales; 4°) Potestad de ser oído en juicio, de ofrecer y producir medida de prueba y de rebatir las argumentaciones de la contraparte mediante el debido ejercicio del derecho de defensa en juicio y 5°) Pronunciamiento judicial que, en forma definitiva, resuelva los conflictos planteados en el proceso. Refiriéndose específicamente al juez natural, sostiene que el concepto significa que la Constitución otorga en forma exclusiva la función de administrar justicia al Poder Judicial. Que, cuando los órganos legislativo o ejecutivo pretenden, por sí mismos, ejercer la función jurisdiccional administrando justicia, como en aquellos casos en que encomiendan dicha función a diversos organismos o personas -en nuestro caso, la AFIP y los Agentes Fiscales respectivamente-, sin dar cumplimiento a los requisitos impuestos por la Constitución para que puedan legalmente administrar justicia, estamos ante el caso de juzgamiento por "comisiones especiales". En ese sentido sin temor puede decirse que a los contribuyentes se les ha privado en gran medida de la garantía constitucional del "juez natural". Es más, el cúmulo de facultades netamente jurisdiccionales que se han delegado a favor de la AFIP-DGI, ha convertido a ese organismo en una verdadera "comisión especial" que tiene la facultad de efectuar embargos, secuestros y subasta de bienes sin intervención del Poder Judicial. En definitiva se concluye que el procedimiento de ejecución fiscal tal cual se encuentra vigente luego de las modificaciones introducidas por la ley 25.239, no garantiza en forma plena el derecho a la jurisdicción o instancia judicial. No lo hace con el alcance y la amplitud que a dicha garantía le atribuye nuestra constitución y los tratados internacionales, que forman parte de ella. El derecho a la instancia judicial debe entenderse en un sentido amplio, es decir, tanto como el derecho y la garantía de que las decisiones y los actos emanados de la administración pueden siempre ser revisados por el Poder Judicial, como también la intervención previa del juez natural en aquellos actos y medidas que puedan afectar o involucren derechos constitucionales de los individuos, tales como el libramiento del mandamiento de intimación de pago y embargo, la traba de medidas cautelares de cualquier especie; la subasta de bienes embargados; etc. En lo atinente a las necesidades financieras del Estado invocadas por la demandante, si bien es cierto que existen urgencias en ese ámbito, no lo es menos que las de la Carga Magna son superiores, de modo que nada puede justificar su vulneración. Puede afirmarse que la ley 25.239 no reglamenta razonablemente el ejercicio de los derechos y garantías consagrados en la Constitución, resultando violatoria de un gran número de derechos afectados. Así, los previstos en los arts. 14, 16, 17, 18, 28, 29, 31 y 109 de la Constitución Nacional; desde que la sola lectura del procedimiento vigente conlleva imperativamente tal conclusión, por lo que corresponde declarar su inconstitucionalidad. V) Que en orden a las costas de este proceso, entiendo no existen razones para apartarse del principio objetivo de la derrota consagrado en el art.68 del rito, por lo que corresponde sean soportadas por la demandada. VI) Que a los fines de la regulación de los honorarios, tratándose en el caso de un proceso incidental, debe tenerse en cuenta a los fines regulatorios la importancia del asunto, su trascendencia jurídica, complejidad y trabajos realizados por los apoderados de las partes, el resultado obtenido y su vinculación mediata o inmediata con la solución definitiva del proceso principal, por lo que estimo corresponde aplicar sobre la base regulatoria, y para el apoderado de la incidentista, el 15 % del art. 7°, más el 40% del art.9° por su actuación en el doble carácter, menos el 30% del art. 40° última parte y a dicho resultado aplicarle el 20% según lo dispuesto por el art. 33; y para la parte incidentada, el 11% del art. 7, más el 40% del art. 9°, menos el 30% del art. 40 y al resultado aplicarle el 15% del art. 33, todos de la ley 21.839 modif. por ley 24.432. Por todo lo que; resuelvo: 1) Declarar la inconstitucionalidad del art. 18 punto 5 de la ley 25.239 que reforma el art.92 de la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 y en su consecuencia, la nulidad de todos los actos cumplidos en los autos principales, Expte. N° 2075/00, caratulados "AFIP-DGI c. Atalanta Sociedad Anónima p/Ejecución Fiscal". 2) Imponer las costas a la incidentada vencida (art.68, CPCCN). 3) Tener presente la reserva del caso federal formulada por las partes. 4) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes de la siguiente manera: para el doctor J. M. C. en la suma de \$333,00 y para el doctor J. A. H., en la suma de \$183,00 (arts. 6°, 7°, 9°, 40 y 33, ley 21.839, modificada por ley 24.432). - Juan A. Oliva. 2ª Instancia. - Corrientes, noviembre 20 de 2001. Considerando: I. Que a fs. 16/25 vta. el juez de primera instancia declara la inconstitucionalidad del art.18°, punto 5 de la ley 25.239 modificatoria del art. 92 de la ley 11.683 y -consecuentemente- la nulidad de los actos cumplidos en el expediente principal; se pronuncia en materia de costas, regula honorarios y tiene presente la reserva del Caso Federal. II. Disconforme con lo resuelto la incidentada interpone recurso de apelación, el que concedido en relación y con efecto suspensivo al folio 30, es fundamentado a fs. 31/40 vta., contestado por la contraparte a fs. 42/44 vta. y elevado por disposición obrante a fs. 45.III. Los agravios: Previa enunciación de los perjuicios que le ocasio-

na la resolución dictada por la a quo la recurrente resume los antecedentes de la causa. No obstante ello, conforme la prescripción legal contenida en el art. 265 del C.P.C. y C.N., el Tribunal circunscribe su análisis a los argumentos que hacen a la crítica concreta y razonada de los puntos del fallo que se estiman desacertados, para lo cual deviene necesario reseñarlos concisamente. En primer término la impugnante cuestiona la declaración de inconstitucionalidad contenida en la resolución que apela en cuanto, si bien reconoce la potestad judicial para declararla, discrepa respecto del modo en que fue practicada en tanto -sostiene- el juzgador solo ha enumerado los artículos de la Constitución Nacional que considera violados, sin fundamentación suficiente. Además, agrega, tal manifestación no evidencia que haya sido precedida de una valoración integral, profunda y contemplativa de los motivos que determinaron la sanción de la norma tachada de anticonstitucional, ni de un análisis concordante con los preceptos constitucionales y normativos vigentes, afectando -finalmente- el fin recaudatorio perseguido. En realidad, más que una afectación, la recurrente describe la consecuencia de tal declaración como la imposibilidad de recaudar; acto -que a su juicio- representa una intromisión del poder judicial en la esfera propia del legislativo. Cita jurisprudencia referida a cómo deben interpretarse las leyes tributarias cuando están ligadas estrechamente con el interés general y la procedencia del recurso extraordinario en estos supuestos. Que en relación al art. 17, sostiene que no ha sido vulnerado atento a que la ley 25.239 no priva de nadie de su derecho de propiedad sin sentencia fundada en ley. Que de producirse tal privación, ella estaría fundamentada en una norma anterior al hecho -como es la 25.239- y originada en una deuda pública instrumentada conforme a derecho. Tampoco se crean -aseveradas proscriptas "Comisiones Especiales" a las que se refiere el art. 18 de nuestra Carta Magna, ya que la ley en cuestión establece que el juicio de ejecución deberá considerarse interpuesto ante el juez competente, esto es conforme a la ley y ante los magistrados designados con anterioridad al hecho. Que tampoco ha sido violado el art. 28; ni lo contemplado en el art.29 atento a que -en lo que se refiere en este último- la modificación tiene origen en las facultades del Congreso de la Nación y como fin el de mejorar el sistema recaudatorio, inspirado a su vez en intereses superiores como "...bienestar general.... afianzar la justicia, consolidar la paz interior....". Defiende la ley 25.239 poniendo de resalto que las mejoras en trámite, mayor ejecutividad de las deudas, concordancia con los avances económicos, sociales y culturales, son algunos de sus objetivos frente al aumento de causas y la sobrecarga laboral a la que se ve sometido el Poder Judicial que continúa con la misma estructura humana y técnica. También la causa perjuicio la interpretación efectuada por el inferior al examinar lo expresado por el constitucionalista Dr. Gregorio Badeni en torno a los requisitos necesarios para que en un procedimiento asegure la defensa de los derechos y la administración de justicia. En este sentido, manifiesta, que la ley 25.239 no altera el principio de la intervención del juez natural al prescribir que la demanda se tendrá por interpuesta ante el Juzgado con competencia tributaria o ante la Mesa General de Entrada de la Cámara de Apelaciones u Órgano de Superintendencia Judicial pertinente. Tampoco el recaudo de la potestad para requerir el funcionamiento del aparato jurisdiccional, en cuanto la ley reformadora reza -de modo similar al art. 542 del C.P.N y C.N. que en el supuesto de oposición de excepciones, ellas deberán articularse ante el juez asignado. En lo que se refiere al conocimiento de los actos procesales, ello se encuentra asegurado con la recepción del mandamiento, igualmente el plexo reformador tampoco impide al ejecutado ejercer su derecho de defensa, ni lo priva la obtener un pronunciamiento judicial el que se efectiviza cuando se decreta expedita la vía ejecutiva. Finalmente formula reserva del Caso Federal. IV. Puesto a estudio el presente se advierte que uno de los embates centrales contenidos en el memorial de agravios radica en que la declaración de inconstitucionalidad de una de las normas de la ley modificatoria del procedimiento de ejecución tributaria contenido en la ley 11.683, no ha sido el resultado de una meditación profunda, casuística y coherente con los principios inspiradores de dicha reforma. A modo liminar cabe sentar que para ejercer la jurisdicción constitucional debe partirse de la referencia de que -conforme al órgano que lo ejerce- el sistema vigente es el de "control difuso", por lo que el juez de primera instancia -al igual que cualquier magistrado- está facultado para realizarlo. Sin perjuicio de la potestad reconocido ut- supra -que en el orden federal es considerada como un poder implícito del Poder Judicial- el contralor en cuestión -en principio- no puede efectuarse de oficio, debe ser articulado por alguna de las vías que jurisprudencialmente fijó el Alto Tribunal y solo puede ejercerse en causa judicial. En este sentido, y en lo que se refiere a la procedencia de la vía elegida, surge de la resolución apelada que el juez a quo efectuó un análisis impecable sobre este punto, citando los antecedentes jurisprudenciales del Alto Tribunal, y los fundamentos del poder de contralor en sí por lo que la Cámara ratifica -en todos los términos- lo expresado al respeto. Consecuentemente, en torno al agravio vertido en relación a la ausencia de argumentación específica y concreta de la violación de los artículos de la Norma Fundamental, el Tribunal sostiene que dicha aseveración es desacertada. Por el contrario -y anticipando en cierto modo el resultado de la impugnación en tratamiento- es constata que los motivos vertidos a título de perjuicio en el correspondiente memorial resultan anodinos frente a las expresas, concisas y acertadas apreciaciones que derivaron en la cuestionada declaración de inconstitucionalidad del art.18, punto 5 de la ley 25.239 que reforma el

art.92 de la ley 11.683.En el caso particular del art. 109°, el juzgador -a modo de exordio- consignó en qué consiste el principio de división de poderes, las funciones propias y específicas que hacen a la independencia de cada uno, para concluir -finalmente- que en virtud de lo dispuesto en el citado artículo, existe intromisión de uno de ellos en la esfera exclusiva de otro. En efecto, en la especie, se ha atribuido a los señores Agentes Fiscales ciertas funciones reservadas al Poder Judicial, las que -por su entidad- exigen imparcialidad, razonabilidad, y garantía de los derechos de ambas partes, aspectos que no pueden asegurar los funcionarios mencionados. En este sentido, es a todas luces evidentes que el hecho de que los agentes administrativos mencionados libres bajo su firma el mandamiento de intimación de pago, traben medidas cautelares y dispongan todo lo concerniente a su registración, decreten la subasta y ordenen todo lo relativo a la ejecución en sí, se pronuncien respecto de los honorarios profesionales, implica no sólo un grosero avasallamiento de las funciones judiciales sino arrogarse la calidad de magistrados. No puede, el apelante, alegar que dichas prerrogativas devienen del ejercicio del poder legislador del Congreso; por el contrario si bien es cierto que su función sustancial es la de sancionar leyes, cuando la misma es ejercida abusivamente y violando disposiciones constitucionales no puede ampararse en el principio de división de poderes, pretendiendo obtener inmunidad. Como lo sostiene el jurista Bidart Campos la competencia privativa de cada órgano no es intangible, y conforme a dicha interpretación cuando en virtud del ejercicio de la jurisdicción constitucional se determina la existencia de un acto lesivo, su declaración no implica inmiscuirse en la esfera privativa de otro Poder sino defender la supremacía de nuestra Norma Fundamental, tratando de lograr que la actividad abusiva vuelva a su cauce (conf. "Tratado Elemental del Derecho Constitucional", t. II, p. 481 y sigtes., Ed. Ediar, 1995).Estos nuevos "juzgadores" lejos de conservar la imparcialidad propia de la función judicial pasan a reunir las calidades de parte y jueces dentro del mismo juicio, privando a la contraria de la garantía del debido proceso, control razonable en la disposición de restricciones al derecho de propiedad, limitando la responsabilidad por la proporcionalidad y alcance de las medidas en los términos del art. 1112 -sin perjuicio de la de tipo profesional ante la entidad de matriculación- "seguridad" meramente teórica o de tardía materialización. Siguiendo este razonamiento, y como también lo consigna suficientemente el a quo, tal desigualdad ante la ley se encuentra en pugna con lo consagrado en el art. 16, y la creación de una justicia de parte y el pase de los jueces naturales a la categoría de meros observadores -con intervención limitada a la configuración de ciertos supuestos- discrepa radicalmente con la administración de justicia pensada por los constituyentes para los ciudadanos de este República -art.18- y representa un despojo de la función fundamental de los juzgadores: dirimir el conflicto. ¿Cómo puede permitirse que la ley -ante el supuesto de falta de oposición de la ejecutada- suprima el dictado de un pronunciamiento judicial, y con la expedición de una mera constancia que consigne la ausencia de excepciones, faculte a la Administración de Ingresos Públicos a entrar en la etapa propia de ejecución, apoyándose en un título respecto del cual no hubo una valoración relativa a su bondad, por un monto fijado unilateralmente y utilizado como referencia para la traba de restricciones patrimoniales a las que no puede considerarse legales y -probablemente- resulten lesivas del patrimonio del contribuyente, sin garantía de reparo alguno por la irracionalidad de su procedencia y alcance? El recurrente no puede pretender que este Tribunal estime que -como él lo expone- no se encuentra vulnerada la intervención del juez natural atento a las prescripciones contenidas en la ley en estudio en relación a la forma y al órgano ante quien debe presentarse el escrito postulatorio, y lo previsto respecto del supuesto en que se deducen excepciones. Por el contrario y como se consignara ut supra dicha violación se advierte en relación a otros momentos del procedimiento, como cuando se faculta a los agentes a librar mandamientos, trabar embargos, etc. Pensar en que los mismos agentes en cuestión sean los facultados para fijar los emolumentos de los profesionales intervinientes limitando el control judicial sólo a los casos en que existan impugnaciones de los interesados, implicaría renunciar a los deberes asumidos al aceptar el ejercicio de la función judicial y convertirnos en co-autores de la palmaria violación en la que incurre esta normativa. En síntesis, con las modificaciones contenidas en la reforma, la administración de justicia pierde en su esencia para convertirse en un valor meramente aparente. En otras palabras, la ley 25.239 pretende dotar de legalidad a los actos para los cuales se faculta a los Agentes Fiscales, disfrazando la real naturaleza de los mismos con un armaje jurídico, como es el de un expediente judicial ¿Hasta qué punto el afán de optimizar la recaudación fiscal, como fuente directa de incremento del erario público, y que responde a un marco coyuntural fáctico accidental y es el resultado de una medida política económica; al igual que la tan sabida sobrecarga de causas en trámite ante un Poder Judicial que por razones de igual índole no ha sido participe del avance técnico del mundo globalizado, pueden legitimar la derogación de pilares básicos de nuestra Nación? Por el contrario, velar por la supremacía de nuestra Constitución Nacional es una máxima que debemos cumplir a rajatablas todos los juzgadores. En igual directriz han fallado el juez Federal de Resistencia -Chaco- "in re": "Cámara de Comercio, Industria y Producción de Resistencia c. AFIP", 17/08/2000, y el juez Federal en lo Civil N° 1 de Posadas, Misiones, en autos: "ASECAN S.A. s/ Incidente de Inconstitucionalidad en expte. N° 1009/00 caratulado "AFIP-DGI c. ASECAN S.A.", entre otros.En

síntesis, advirtiéndose que el fallo venido a esta Alzada para su revisión ha sido debidamente fundamentado y resultando inoficiosos los argumentos sostenidos por el impugnante de fs. 29, el recurso deberá rechazarse en todos sus términos, confirmándose -en consecuencia- la resolución apelada. En esta instancia, las costas estarán a cargo de la recurrente vencida y los estipendios del Dr. C. se fijarán ejerciendo la prerrogativa conferida a los jueces en el art. 13 de la ley 24.432 cuando -frente a casos como el de autos- la aplicación de los porcentajes arancelarios conlleva a un resultado evidentemente desproporcionado con la labor desplegada. En efecto, la entidad, complejidad del objeto recursivo la importancia y trascendencia jurídica y moral de la causa constituyen elementos suficientes para justificar el apartamiento normativo. Por lo que resulta del Acuerdo que antecede; se resuelve: 1) Rechazar el recurso de fs. 29 e imponer las costas a la recurrente vencida; 2) Regular los honorarios del doctor J. M. C. en la suma de doscientos cincuenta pesos \$250. - Flavio Arias. - Jorge O. Morales. - Rita M. de Pereyra.

Tribunal: Juzgado Federal de 1a Instancia de Bell Ville (JFedBellVille)

Fecha: 12/06/2003

Partes: Administración Fed. de Ingresos Públicos c. Industrializadora Mediterránea de Bollati, Sergio R. y Bollati, Daniel O.

Publicado en: La Ley Online

HECHOS: Un contribuyente planteó, en el marco de la ejecución fiscal que le inició la DGI, la inconstitucionalidad del art. 18 de la Ley 25.239 que sustituye a los arts. 92 y 95 de la Ley 11.683 -de procedimiento tributario-, por considerar que las facultades que otorga al agente fiscal en la tramitación del proceso vulneran los principios de división de poderes, de igualdad y de tutela judicial efectiva en materia tributaria. El juez hizo lugar al planteo de inconstitucionalidad.

SUMARIOS: 1. El art. 18 de la Ley 25.239 que sustituye a los arts. 92 y 95 de la Ley 11.683 -de procedimiento tributario-, en tanto autoriza al agente fiscal a librar bajo su sola firma mandamiento de intimación de pago y embargo, trabar medidas precautorias y ejecutar sentencia previa con solo informar al Poder Judicial de las etapas procesales que se van a producir y muchas veces que se han producido, afecta el derecho de todo ciudadano de tener acceso al juez natural de la causa, privándolo de las garantías de igualdad en el trato, el debido proceso y la defensa en juicio, ya que la función de solución de conflictos y el control adecuado del accionar del Estado se puso en manos del Poder Ejecutivo, quien pasó a actuar como titular del ejercicio jurisdiccional. [1] Jurisprudencia y Doctrina Vinculadas 2. Es inconstitucional el art. 18 de la Ley 25.239 que sustituye a los arts. 92 y 95 de la Ley 11.683 -de procedimiento tributario- ya que el trámite de ejecución fiscal que allí se establece, en cuanto autoriza al agente fiscal a librar con su sola firma el mandamiento de intimación de pago y embargo, permite a la AFIP llevar una actitud procesal discrecional en todas las etapas del proceso violando la división de poderes y las garantías constitucionales de la defensa en juicio, el debido proceso y el derecho de propiedad. [2] Jurisprudencia y Doctrina Vinculadas 3. Es admisible la excepción de inconstitucionalidad respecto del art. 18 de la Ley 25.239 que sustituye a los arts. 92 y 95 de la Ley 11.683 -de procedimiento tributario- planteada en la ejecución fiscal iniciada por la AFIP-DGI, ya que aun cuando dicha defensa no es de las previstas en el ordenamiento legal aplicable no impide su tratamiento, desde que se encuentran atacadas garantías constitucionales y la falta de pronunciamiento al respecto puede frustrar un derecho federal o causar un perjuicio de imposible reparación ulterior.

TEXTO COMPLETO: 1ª Instancia.- Ville, junio 12 de 2003. Y Considerando: 1. Que el demandado a fs. 8/17, interpone planteo de nulidad de la ejecución e inconstitucionalidad de la Ley 11.683, modificada por la Ley 25.239. En mérito a su relevancia, corresponde en primer término tratar la inconstitucionalidad de la norma citada. Argumenta la demandada que si bien la excepción de constitucionalidad no está prevista como tal, la Corte la ha admitido en ciertos casos como el presente donde se vulneran derechos garantizados por nuestra Carta Magna. En el caso de la modificación llevada adelante por la Ley 25.239, se viola específicamente el principio de razonabilidad, en cuanto el dispositivo de la Ley altera los principios, garantías y derechos previstos en la C.N. Se violan además los principios de división de poderes, de igualdad y de tutela judicial efectiva en materia tributaria. Sostiene que se vulnera asimismo el derecho de propiedad. El organismo fiscal, agrega, se convierte al mismo tiempo en juez y parte, invadiendo la órbita del Poder Judicial y dejando a la demandada en virtual posición de indefensión. Por último, recuerda que no se puede intentar aumentar la recaudación impositiva violando el sistema garantista que nuestra constitución estableció a favor de todos los ciudadanos. La actora, en su Contesta Traslado, niega todos los fundamentos de inconstitucionalidad esgrimidos por la accionada indicando la improcedencia formal del tratamiento de dicha excepción en razón de que "... la inconstitucionalidad planteada por la ejecutada no puede ser debatida en el estrecho ámbito cognoscitivo del juicio ejecutivo...". Enuncia, además, que no existe agravio concreto a los derechos o intereses de la demandada como para requerir el remedio de la declaración de inconstitucionalidad.

lidad. Expresa que no se viola el principio de división de poderes, ni del juez natural, ni menos el control judicial de legitimidad ya que el apoderado de la actora informa al tribunal constantemente los actos procesales realizados por su cuenta, pudiendo el juez en razón de su poder de jurisdicción ejercer el control del procedimiento de oficio, llegando a declarar su nulidad, improcedencia o cualquier otra sanción. Niega que sea vea afectado el acceso a la jurisdicción ya que el demandado no solo puede oponer todas las excepciones que considere legítimas, sino también plantear cualquier incidente de nulidad a las actuaciones judiciales si considera que han sido contra la Ley.² Corresponde, en primer término, analizar la oportunidad del planteamiento de inconstitucionalidad. Puede afirmarse al respecto que, "... el requerimiento de inconstitucionalidad de una norma debe formularse en la primera oportunidad procesal propicia, por tal debe entenderse la que permite tanto al interesado desarrollar sus argumentos sobre la pretendida inconstitucionalidad como a la contraparte la posibilidad de rebatirlos ..." (TTrab., Tandil, 1998/12/11. Caro, José c/ Ronicevi S.A. LLBA, 1999-869). Teniendo en cuenta que el escrito de inconstitucionalidad presentado es la primera oportunidad procesal en que la demandada concurre a estos obrados, no existen razones, entonces, para considerarla extemporánea.³ Analizaré a continuación si es dable o no la defensa de inconstitucionalidad en este tipo de procesos. Al respecto nuestro más Alto Tribunal ha declarado la necesidad de tratar la "excepción de inconstitucionalidad cuando se encuentran atacados garantías constitucionales, y así lo ha tomado nuestra Excma. Cámara de Apelaciones en sentencia recaída en autos 'AFIP c/ Hemodinamia Río Cuarto S.R.L. - Ej. Fiscal', de fecha 01 de junio de 2001 al expresar que: "la defensa de inconstitucionalidad articulada no es de las previstas en el ordenamiento legal aplicable, sin embargo dada la naturaleza y más aún trascendencia del planteo efectuado, en este caso concreto entiendo que dicha circunstancia no impedirá su tratamiento, en que la falta de pronunciamiento al respecto puede frustrar un derecho federal o causar un perjuicio de imposible reparación ulterior...", y agrega, "...concordantemente con lo resuelto, nuestro más Alto Tribunal de Justicia de la Nación tiene dicho que "... los tribunales inferiores, se encuentran obligados a tratar y resolver la excepción de inconstitucionalidad si su rechazo ocasiona una clara violación a los derechos de propiedad y de defensa en juicio..." (C.S.J.N. 6/03/90 Municipalidad de Plaza Huinca c/ Y.P.F. - Ej. Fiscal - E.D. 139-503).⁴ Resuelta la cuestión de admisibilidad de la excepción de inconstitucionalidad, he de ingresar a tratar la cuestión principal, que no es otra que la declaración o no de inconstitucionalidad del art. 18 de la Ley 25.239. Siguiendo un lógico orden temático, corresponde como primera medida hacer un breve comentario de cómo está constituido nuestro ordenamiento jurídico. El art. 31 de la C.N. dispone: "Esta Constitución, las Leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los Tratados son Ley Suprema de la Nación..." El principio de supremacía constitucional receptado en este artículo hace que en la cúspide de la pirámide normativa, propia de nuestro sistema, en grado supremo se ubique nuestra Carta Magna, debiendo ubicarse el resto de la normativa vigente por debajo de ella. En función de este principio fundamental se evaluará la Ley 25.239. Para ello se analizarán los aspectos cuestionados de la normativa reformadora a la luz de los preceptos constitucionales. Analizados los planteos efectuados por el demandado, estos se relacionan fundamentalmente, con las facultades de que dota la Ley tachada de inconstitucional, al apoderado de la actora: "... facultad del agente fiscal de librar con su sola firma, mandamiento de intimación de pago y embargo, diligenciamiento de mandamientos, ordenar y diligenciar embargos...", considerando el excepcionante que todo ello vulnera, sin tener que entrar en mayores detalles o fundamentos, las garantías constitucionales consagradas en el art. 16, 17, 18 y concordantes de la Carta Magna y el Pacto de San José de Costa Rica, de jerarquía constitucional. Corresponde en este estado analizar, consecuentemente bajo estos preceptos constitucionales el texto del art. 18 de la Ley 25.239, modificatorio del art. 92 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modifs.). En su párrafo 8 establece que se tendrá por interpuesta la demanda de ejecución fiscal: "...con la presentación del agente fiscal ante el Juzgado con competencia tributaria ...informando, según surja de la boleta de deuda, el nombre del demandado, su domicilio y el carácter del mismo, concepto y monto reclamado ...en su caso, deberá informarse las medidas precautorias a trabarse". Párrafo mas adelante dispone: "...cumplidos los recaudos contemplados en el párrafo precedente y sin más trámite el agente fiscal, representante de la Administración Federal de Ingresos Públicos, estará facultado a librar bajo su firma mandamiento de intimación de pago y eventualmente embargo si no indicase otra medida alternativa, por la suma reclamada especificando su concepto con más el 15% para responder a intereses y costas, indicando también la medida precautoria dispuesta, el juez asignado interviniente y la sede del juzgado, quedando el demandado citado para oponer las excepciones previstas en el presente artículo". Continúa el dispositivo legal aquí analizado: "...la Administración Federal de Ingresos Públicos por intermedio del agente fiscal podrá 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 tendiente a garantizar el recupero de la deuda... En cualquier estado de la ejecución podrá disponer el embargo general de los fondos y valores de cualquier naturaleza que los ejecutados tengan depositados en las entidades financieras ...", y continúa: "...

si las medidas cautelares recayeran sobre bienes registrables o sobre cuentas bancarias del deudor, la anotación de las mismas se practicará por oficio expedido por el agente fiscal, el cual tendrá el mismo valor que una requisitoria y orden judicial." El último párrafo de este inc. 5° dispone: "Vencido el plazo sin que se hayan opuestos excepciones el agente fiscal, representante de la Administración Federal de Ingresos Públicos, requerirá al juez asignado interviniente constancia de dicha circunstancia, dejando de tal modo expedita la vía de ejecución del crédito reclamado". Este nuevo esquema procesal dista de adecuarse a los principios procesales y constitucionales actuales.

5. El proceso se concibe como el medio idóneo para dirimir imparcialmente conflictos de intereses como relevancia jurídica (Couture, Eduardo: "Fundamentos del Derecho Procesal" Depalma Bs. As. 1997 p. 10), siendo el juez el principal protagonista en dirimir dicho conflicto. La ejecución fiscal actual (Ley 25.239) permite al actor (AFIP - Estado) llevar una actitud procesal discrecional en todas las etapas del proceso violando la división de poderes, la defensa en juicio, el debido proceso, el juez natural de la causa y el derecho de propiedad.

6. El art. 29 y 109 de la Carta Magna, consagran el principio republicano de la división de poderes. Este principio surge como garantía del Estado de Derecho, otorgándole al poder judicial el control jurisdiccional, tendiente a equilibrar las garantías de los ciudadanos y las prerrogativas del poder estatal. En este texto legal, la función de solución de conflictos y el control adecuado del accionar del Estado, se ha puesto en manos del Poder Ejecutivo, o sea que pasó a actuar como titular del ejercicio jurisdiccional. Así es como al agente fiscal se lo autoriza a "librar bajo su sola firma mandamiento de intimación de pago y embargo, trabar las medidas precautorias, ejecutar sin sentencia previa, rematar, etc., con solo informar al Poder Judicial de las etapas procesales que se van a producir y muchas veces que se han producido, evitando toda intervención de la justicia, poniendo al juez como un mero espectador del conflicto. Nuestra Excm. Cámara Federal en el fallo citado supra tiene resuelto que "resulta indudable entonces que las atribuciones que esta Ley confiere a los agentes dependientes de la AFIP, constituyen funciones y tareas que de ordinario compete a los jueces, desconociéndose así que el organismo fiscal dependiente del Poder Ejecutivo, no puede ejercer poderes y atribuciones que le están expresamente prohibidas en la Constitución a dicho Poder Ejecutivo, ello conforme lo dispuesto en el art. 109, por lo que la violación al principio constitucional de la división de poderes deviene palmaria". Admitir el procedimiento actual de ejecuciones fiscales, sería admitir que el Poder Judicial deje de cumplir con su función primogénita de administrar justicia. En definitiva, se ve afectado el derecho de todo ciudadano de tener acceso al juez natural de la causa (art. 18 C.N.) privándosele de las garantías que su exclusión conlleva, que no son otras que la de "igualdad en el trato, el debido proceso y la defensa en juicio".

7. La Ley 25.239, convierte al juez en un mero espectador, colocándolo en una función latente y expectante a lo que decida, haga o deje de hacer el agente fiscal dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que se convierte en juez y parte del proceso. La desigualdad de las partes es notoria y manifiesta. Se puede alegar que el demandado puede intervenir al oponer excepciones, pero ello no es suficiente, puesto que no impide el daño sufrido, ya que pudo verse afectado en la disponibilidad de los bienes, sin intervención judicial, que es precisamente lo que sucede en el caso subexamen. No se puede afirmar que la igualdad o la defensa en juicio se encuentra garantizada en este procedimiento por la sola posibilidad que le brinda la Ley de oponer excepciones -momento en que el juez puede declarar su competencia- pues las mismas son limitadas a grado extremo. Los ciudadanos, el contribuyente en este caso, tienen derecho a la defensa en juicio y al acceso a la jurisdicción en cualquier momento del proceso, no debiendo limitarse dicho derecho a la posibilidad únicamente de oponer excepciones. En definitiva, el procedimiento actual significa un agravio al derecho de defensa y al debido proceso dado que todo juicio debe desarrollarse en paridad de condiciones, que no se encuentran respetadas en la legislación procedimental tributaria; al contrario, se ha creado un fuero personal en el que el organismo administrativo ha asumido la función de juez, cercenando el derecho a la jurisdicción, obtener un debido proceso y actuar en igualdad de condiciones.

8. La inconstitucionalidad de la Ley es palmaria. Si bien existe la necesidad real y creciente de paliar el déficit fiscal, disminuir la morosidad frente al estado y agilizar los trámites y su cobro, ello debe realizarse de la manera más eficaz posible, pero sin desviarse del marco jurídico que nuestra legislación impone. El Poder Judicial no debe admitir que el poder administrador se irrogue facultades jurisdiccionales en pos de una mayor y mejor recaudación. Con ello el Estado está cercenando derechos y garantías consagrados por la Constitución. A los Magistrados, les compete interpretar las normas de grado inferior a la luz de la Constitución, preservando los derechos y garantías en ella consagrados. Por los fundamentos dados en sus considerandos, esta sentencia declarará la inconstitucionalidad del art. 18 de la Ley 25.239 y en consecuencia la nulidad de la totalidad de los actos procesales cumplidos en la presente causa.

9. En cuanto a la falta de agravio concreto mencionada por la actora, debo decir que las facultades conferidas por la Ley 25.239 a los Agentes Fiscales, implican un ataque a la constitucionalidad de todo el sistema jurídico, y el dictado de tal normativa por parte del Congreso, constituye un acto de la máxima gravedad institucional, que ubica a los Agentes Fiscales por sobre el Poder Judicial; por lo que el agravio concreto aparece de una manera clara y ostensible,

cuando se afecta seria y gravemente el ordenamiento jurídico constitucional. Si bien la declaración de inconstitucionalidad es una medida restrictiva, de carácter excepcional, ante la evidencia del daño producido a los derechos y garantías constitucionales, en el caso concreto de afectación a la tutela judicial efectiva, acceso a la jurisdicción, orden público, etc., el agravio consiste justamente en la misma lesión que se inflige sobre tales derechos y garantías de jerarquía constitucional. Se constata aquí, que el agravio constitucional que genera la normativa atacada, impide el ejercicio del derecho o garantía afectándola en grado importante. 10. Las costas por el principio objetivo de la derrota (art. 68, 69 y 558 del CPCCN) se imponen a la actora. 11. Los honorarios de los profesionales actuantes, se regularán en el 9,11% para el letrado patrocinante del demandado y en el 7,09% para la apoderada de la actora, de acuerdo a lo dispuesto por los art. 7, 9 y 40 de la Ley 21.839 y modificaciones de la Ley 24.432. Por lo expuesto y normas legales vigentes: Resuelvo: I) Declarar la inconstitucionalidad del art. 18 de la Ley 25.239 que sustituye el art. 92 y 95 de la Ley 11.683, declarando en consecuencia la nulidad de los actos procesales cumplidos, con costas a cargo de la actora. II) Regular los honorarios del Dr. Rafael ANIT, en su carácter de patrocinante de la demandada en la suma de pesos cuatrocientos seis con setenta y dos centavos (\$406,72) y los de la Dra. Cristina P. de BRUSSINI en su carácter de apoderada de la actora en la suma de pesos trescientos dieciséis con cincuenta y cuatro centavos (\$316,54), correspondiendo adicionar a dichos montos la alícuota al Impuesto al Valor Agregado si procediese (Res. Gral 689/99 de la AFIP).- Edgardo J. Filippi

Tribunal: Cámara Federal de Apelaciones de Resistencia (CFedResistencia)

Fecha: 21/09/2000

Partes: Cámara de Comercio, Ind. y Produc. de Resistencia c. AFIP

Publicado en: LLLitoral 2000, 1337

SUMARIOS: 1. La posibilidad de promover una acción meramente declarativa no impide al actor -en el caso, tendiente a que se declare la inconstitucionalidad de los arts. 92, 95, 97 y 98 de la ley 11.683 de procedimiento tributario, texto según ley 25.239 (Adla, LVIII-C, 2969; LX-A, 120), e inaplicabilidad de dichas normas a sus asociados- si concurren los presupuestos del art. 43 de la Constitución Nacional, pues éste sólo excluye el amparo cuando el medio judicial alternativo sea más idóneo. 2. Corresponde revocar parcialmente la sentencia que, previa declaración de inconstitucionalidad de normas de la ley de procedimiento tributario- en el caso, arts. 92, 95, 97 y 98 de la ley 11.683, texto según la ley 25.239 (Adla, LVIII-C, 2969; LX-A, 120), se inmiscuyó en funciones propias del legislador al disponer que el procedimiento a seguirse frente a eventuales ejecuciones fiscales contra los amparistas debería regirse por disposiciones derogadas. 3. Las disposiciones del art. 43 de la Constitución Nacional, regulatorias de la acción de amparo, tienen carácter operativo. 4. Las asociaciones están legitimadas para interponer acción de amparo -en el caso, iniciada por una cámara de comercio en orden a la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 92, 95, 97 y 98 de la ley 11.683 de procedimiento tributario, texto según la ley 25.239 (Adla, LVIII-C, 2969; LX-A, 120), e inaplicabilidad de dichas normas a sus asociados- en defensa de los intereses de sus miembros. 5. Es inconstitucional el art. 92 de la ley 11.683 de procedimiento tributario, texto según art. 18 de la ley 25.239 (Adla, LVIII-C, 2969; LX-A, 120), en tanto faculta a los agentes de la Administración Federal de Ingresos Públicos a librar mandamiento de intimación de pago y embargo y trabar medidas cautelares tendientes a garantizar el recupero de la deuda, pues la autorización dada a un organismo de la órbita del Poder Ejecutivo para cumplir funciones del Poder Judicial viola el principio republicano de división de poderes. 6. Los jueces pueden declarar la inconstitucionalidad de las leyes -en el caso, de los arts. 92, 95, 97 y 98 de la ley 11.683 de procedimiento tributario según redacción dada por el art. 18 de la ley 25.239 (Adla, LVIII-C, 2969; LX-A, 120), en el marco de una acción de amparo- pero no sustituirlas por otras, ya que ello es función del legislador. TEXTO COMPLETO: 2ª Instancia. - Resistencia, setiembre 21 de 2000. Considerando: 1. El a quo hizo lugar a la acción de amparo interpuesta por la Cámara de Comercio, Industria y Producción de Resistencia, y en consecuencia declaró la inconstitucionalidad de los arts. 92, 95, 97 y 98 de la ley de procedimiento tributario 11.683 sustituido por la ley 25.239. Ordenó a la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante A.F.I.P.) "...abstenerse de aplicar a los socios de la actora, individualizados en el listado de fs. 6/30 y fs. 84 del expediente N° 63/00 caratulados "Cámara de Comercio, Ind. y Prod. de Resistencia c. A.F.I.P. s/ Medida cautelar", agregado por cuerda, la modificación del procedimiento de ejecución fiscal prevista por la ley 25.239, solo respecto a la sustitución de los arts. 92, 95, 97 y 98 de la ley 11.683 (t.o. 1998)". Agregó "Dejando aclarado que el procedimiento a seguirse frente a eventuales ejecuciones fiscales contra los asociados, deberán regirse por la ley 11.683 (t.o. 1998), sólo en lo que refiere a los arts. 92, 95, 97 y 98". Impuso las costas a la demandada. Fundamentó su decisión, en síntesis, en las siguientes consideraciones: a) Respecto de la legitimación activa de la Cámara demandante, cuestionada por la A.F.I.P. en el

capítulo V) del informe obrante a fs. 55/65 vta., expuso que dicha Cámara estaba legitimada, pues entabló la acción en defensa de intereses colectivos propios de un sector, y no de la comunidad toda. Se trataba de una entidad, sostuvo el juez de primera instancia, creada para la defensa de los intereses relativos al comercio, industria y producción. Y cuando éstos eran amenazados podía aquella recurrir a la instancia judicial ejerciendo la representación que le atribuía el art. 1º del Estatuto de la institución. Que dada esa norma estatutaria, era innecesario que cada uno de los asociados le otorgara autorización expresa, como lo pretendía la parte demandada. Citó, asimismo, doctrina según la cual el art. 43 de la Constitución Nacional, indicaba "...la voluntad del constituyente de dar cobertura a todos los supuestos posibles en los que medie una agresión presente o inminente, y que de alguna manera agrede o afecte a parcialidades de la población". b) Sostuvo la admisibilidad formal del amparo. Señaló que los tratados internacionales que actualmente tenían rango constitucional aludían a la necesidad de que los derechos se tutelaran mediante recursos sencillos y rápidos. Y que en atención a la "naturaleza cualitativa y cuantitativa" de los derechos que se debían vulnerados en este juicio, y "...al daño que se le ocasionaría a los asociados de la entidad actora...", el amparo constituía la vía procesal adecuada, pues los procesos ordinarios insumían lapsos prolongados. Por tal razón y además, en virtud de lo dispuesto por el artículo 322 párr. 1º "in fine" del Cód. Procesal, negó que la acción meramente declarativa, mencionada en el informe de la accionada como la que correspondía promover en este caso, fuera el procedimiento exigible, ya que se justificaba que la parte actora acudiera al procedimiento sumarísimo del amparo. c) Rechazó el argumento de la accionada según el cual no existía lesión "actual e inminente" para los actores pues la mayoría de los asociados de la entidad actora estarían al día con el pago de sus tributos. Al respecto el a quo aludió a la nota agregada a fs. 3/4 de la medida cautelar agregada por cuerda, la cual "daría cuenta" de que numerosos asociados habían recibido telegrama de intimación, cursado por la A.F.I.P., para acogerse a una moratoria, la cual demostraba que adeudaban tributos, y en consecuencia, existía peligro de que a su respecto se aplicara un nuevo procedimiento tributario introducido por la ley 25.239. Desechó también lo expuesto por la accionada en el sentido de que este amparo comprometía la recaudación de la renta pública, pues de aceptarse tal postura, los amparos siempre serían improcedentes cuando la materia subyacente se vinculara con el cobro de impuestos. Y que tal limitación era inaceptable. d) En cuanto al presupuesto de procedencia del amparo consistente en la existencia de arbitrariedad o ilegalidad manifiestas, en síntesis, efectuó una consideración liminar destacando la gravedad institucional que correspondía atribuir a la resolución judicial que declaraba inconstitucional una ley. Pero que no obstante tal gravedad, y la presunción de legitimidad que beneficiaba a las leyes dictadas conforme a los mecanismos constitucionales, incumbía a los jueces evaluar si los preceptos en cuestión eran o no compatibles con la Constitución Nacional. Y además, si eran razonables, pues la razonabilidad constituía un requisito que debía satisfacer toda norma jurídica. Analizó la ley 25.239 en cuanto modificaba el procedimiento tributario, sosteniendo que vulneraba seriamente el principio republicano de división de poderes, desde que facultaba al agente fiscal para librar mandamiento de intimación de pago y embargo, para trabar medidas precautorias, funciones que eran propias del Poder Judicial. Destacó que según dicha ley, en caso de no oponerse excepciones en las ejecuciones fiscales, la A.F.I.P. podía ejecutar a través de una mera constancia que no revestía el carácter de sentencia. Sostuvo que la ley impugnada lesionaba el derecho de igualdad al instrumentar un procedimiento en el cual el organismo fiscal actuaba como juez y parte. Destacó especialmente que incumbía a los jueces y no al acreedor la evaluación de si existía verosimilitud del derecho y peligro en la demora como para decretar una medida cautelar. Que la norma cuestionada reducía la función del juez, ya que bastaba que la A.F.I.P. informara al magistrado los actos realizados. Concluyó en que eran notorias la irrazonabilidad e inconstitucionalidad de la ley 25.239 en cuanto modificaba el procedimiento tributario. 2) Apeló la A.F.I.P. expresando agravios a fs. 97/101 vta. Que en síntesis son los que siguen: a) la sentencia era arbitraria por cuanto el a quo se arrogaba "... el papel de legislador, no sintiéndose limitado por el orden jurídico", pues reconoció legitimación activa a la actora, cuando, según la recurrente, la Cámara actora carecía de ella. Esta carencia quedaba demostrada por la circunstancia -dijo- de que la ley de procedimiento impugnada, nunca podría aplicarse respecto de la entidad actora, sino respecto de cada contribuyente, y en caso de acreditarse el incumplimiento de sus obligaciones tributarias. Citó doctrina según la cual si un acto lesivo "...se especifica en una serie determinada y concreta de sujetos, el derecho afectado está básicamente personalizado y el amparo únicamente podría plantearse por los singularmente afectados, y no por el defensor del Pueblo ni las Asociaciones". En consecuencia, sostuvo "...la norma invocada por el a quo (párr. 2º art. 43, Constitución Nacional) es errónea para sustentar la legitimación invocada de la accionante". b) Insistió en que el amparo no era la vía procesal pertinente pues existía una acción idónea como lo era la meramente declarativa prevista en el art. 322 del Cód. Procesal. c) Negó, contra lo sostenido por el a quo, que estuvieran acreditadas la lesión o amenaza que sufrirían cada uno de los asociados de la entidad actora. Pues la documental aludida por el juez de primera instancia, obrante a fs. 3/4 del expediente Nº 63/00 -registro del Juzgado, agregado por cuerda-, carecía de idoneidad

probatoria al respecto, desde que no existió ninguna intimación efectuada por la A.F.I.P. En cuanto a la "...nota de respuesta", emanada del jefe de la Región Resistencia -a que aludiera el a quo a fs. 88- sostuvo la recurrente que se trataba sólo de una "invitación general remitida a todos los contribuyentes ilustrando sobre los términos, alcances y beneficios del dec. 93/00 y lógicamente par el supuesto de encontrarse el contribuyente en algunas de las situaciones previstas por el citado decreto". Afirmó que la amparista conocía ésta circunstancia, y que ello, seguramente, motivó que no presentar tal documental. No obstante, dijo, el juez la dio por existente en base a las manifestaciones que sobre el particular efectuara la actora, lo cual constituía otra causal de arbitrariedad de la sentencia. c) Afirmó que el análisis y conclusiones del a quo acerca de la ley 25.239 parecían obedecer a una postura voluntarista. Negó que la nueva normativa fuera "irrazonable"; afirmó que en ella se armonizaban los fines perseguidos con los medios instrumentados. Se perseguía agilizar el cobro de la renta pública, desahogar al Poder Judicial de "...todas aquellas tareas menores...", y evitar la demora de los trámites judiciales. Sostuvo que en virtud del principio de división de poderes no correspondía al Poder Judicial pronunciarse acerca el mérito o conveniencia de las soluciones legislativas. Impugnó las consideraciones del a quo según las cuales la ley cuestionada confería a los agentes fiscales funciones jurisdiccionales. Adujo que en época en que en el ámbito del Derecho Procesal Privado se avanzaba a "...la subasta privada, sería irrito momificar el Derecho Administrativo cuando se respeta en un todo la zona de reserva legal". Enfatizó la necesidad del Estado de "...contar con un ágil flujo de fondos" y que las modificaciones a la ley no hacían más que responder a tal exigencia, agregando "debido proceso no puede sino ser acelerado...". Negó que la posibilidad de la A.F.I.P. de decretar embargos preventivos implicaría invasión en la zona de reserva del Poder Judicial, desde que era el juez quien decidía acerca de las excepciones, de las impugnaciones de liquidaciones y de toda controversia de hecho o de derecho que se suscitara. Acotó que en anterior procedimiento existían "experiencias parecidas de actuaciones de empleados de la AFIP como lo es el oficial de justicia ad hoc...". Hizo referencia a que los nuevos medios tecnológicos permitían a los organismos recaudadores acceder a bases de datos que permitían "...eficientizar el cobro de una obligación..." (sic) y que ello se tornaba "...imperativo cuando esos fondos son cada vez más volátiles". En varias oportunidades comparó el procedimiento en cuestión con el vigente en España, señalando que el local era menos gravoso para el contribuyente, entre otras particularidades en cuanto establecía en concepto de "acreencias" un 15%, lo cual evitaba, dijo, que el agente fiscal pudiera cometer abusos. Destacó que los jueces tenían "...el deber de contribuir a la eliminación o en todo caso, la aminoración (sic) del gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos...". Que no existían derechos particulares absolutos, y que la ley 25.239 devenía como consecuencia de la necesidad imperiosa del Estado de paliar el déficit fiscal y de luchar contra la evasión.e) Finalmente también expresó agravios contra el punto 3) "in fine" del resolutorio, pues en él, según el apelante, el juez de primera instancia ponía en vigencia normas derogadas. Que carecía de tal potestad, pues si bien contaba con atribuciones para declarar la inconstitucionalidad de una ley, no podía reemplazarla "...por otra de su creación".3) En cuanto a la nulidad: Corresponde un análisis liminar de la validez de la sentencia, ya que si bien la A.F.I.P. no destinó un capítulo especial del memorial de agravios a éste recurso, comprendido en el de apelación (art. 253, Cód. Procesal), en diversos pasajes de dicho escrito alegó la arbitrariedad de la sentencia. Según se expuso "supra", al sintetizar tales agravios, la demandada atacó la validez del fallo en base a dos argumentos: a) falta de fundamentación jurídica adecuada para aceptar la legitimación activa de la amparista. b) Aceptar la existencia de la lesión o amenaza que pesaba sobre los miembros de la asociación actora a raíz de la normativa en cuestión, cuando no existían pruebas sobre el particular, basándose el magistrado -en la versión de la apelante- "en meras afirmaciones dogmáticas". En cuanto a lo primero, el tribunal considera que la decisión del juez de grado en relación a la legitimación de la actora se encuentra suficientemente fundamentada como para constituir un acto jurisdiccional. En mérito de sus consideraciones se analizará más adelante, al tratar de la apelación. El agravio enunciado en segundo término tampoco justifica la tacha de arbitrariedad, pues el decisorio impugnado, al analizar el tenor de las normas en cuestión, contiene sobrados argumentos demostrativos de que existía perjuicio inminente para los integrantes de la entidad actora. Como consecuencia de lo expuesto, se rechaza la nulidad.3) En cuanto a la apelación: I. Dados los antecedentes enunciados, la primera cuestión que suscita el "sub lite" consiste en analizar si la Cámara actora contaba no con legitimación para promover este amparo. El tema se vincula con quiénes están habilitados para requerir la protección de los intereses de incidencia colectiva, también llamados intereses difusos. Esta cuestión, en un artículo publicado por los doctores Morello, Berizonce y Hitters en 1982 ("La defensa de los intereses difusos") JA, 1982-IV-700), fue denominada con razón "...el verdadero talón de Aquiles de todo el sistema para la protección del interés colectivo...". No obstante destacar las dificultades que ofrecía el tema, ya entonces proponían "Debe reconocerse legitimación procesal a la asociación que, dentro de parámetros prefigurados, en forma regular tengan por objeto asegurar la defensa y preservación de los aludidos intereses" (ob. cit., p. 710; en sentido similar, conf. Morello, "la defensa de los

intereses difusos y el derecho procesal" JA, 1978-III-321; Taiah J. y Zentner D., "El acceso a la justicia en la problemática de los intereses difusos", LA LEY, 1991-E, 1045). El tribunal considera que luego de la reforma constitucional de 1994, lo prescripto en el párr. 2º del art. 43, recebió la postura doctrinaria aludida reconociendo legitimación a las asociaciones -en lo que interesa al caso- para acudir ante la Justicia en defensa de los intereses de sus miembros. Tal reforma demostró una inequívoca voluntad del constituyente en tal sentido, opuesta a la tesis negatoria que existía en parte de la doctrina y jurisprudencia, la cual desconocía la existencia de legitimación cuando el litigante carecía de un derecho subjetivo o, al menos un interés legítimo. Dicha norma constitucional, en su segundo párrafo, prescribe: "Podrán interponer esta acción -la de amparo- contra cualquier forma de discriminación y en lo relativo a los derechos que protegen al ambiente, a la competencia, al usuario y al consumidor, así como a los derechos de incidencia colectiva en general, el afectado, el defensor del pueblo y las asociaciones que propenden a esos fines, registrados conforme a la ley, la que determinará los requisitos y formas de su organización". Resulta claro, entonces, el expreso reconocimiento del derecho de las referidas asociaciones a acudir mediante amparo en defensa de los derechos del grupo que representan. Y en tal sentido se pronunció la Corte Suprema en "Asociaciones de Grandes Usuarios de Energía de la República Argentina (Aguerra) c. Provincia de Buenos Aires", 22/4/97 (LA LEY, 1997-C, 322: "Que el art. 43 de la Constitución Nacional faculta para interponer acción de amparo a... entre otros las asociaciones que propendan a esos fines..."). Se destaca que la legitimación reconocida a tales asociaciones no se limita a los casos en que se propugna la defensa del medio ambiente, del consumidor, de la competencia. Pues luego de enunciar estos objetivos, refiere a la protección de los derechos de incidencia colectiva en general. Esta amplitud es señalada particularmente por el doctor Quiroga Lavié ("La reforma de la Constitución", p. 151 y sigtes., Rubinzal-Culzoni, 1994. Asimismo, dicho autor manifiesta que si bien el citado art. 43 establece que tales entidades deben reunir los requisitos a determinarse en una ley posterior, considera que en el caso de transcurrir un tiempo razonable sin que el Poder Legislativo reglamente tales requisitos, los jueces podrán reconocer legitimación a las entidades suficientemente representativas, pues caso contrario por tal omisión se frustraría la expresa voluntad del constituyente de asegurar la efectiva protección contra la lesión de los derechos de quienes integran un determinado sector (ob. cit., p. 153). El tribunal comparte el criterio según el cual la norma constitucional es operativa; así se desprende del contexto de las consideraciones formuladas por la Corte Suprema en el precedente citado "supra" (conf. Toricelli, "Los alcances del art. 43 párrafo 2º..." LA LEY, 1997-E, 85). En orden a lo expuesto es inaceptable el agravio de la recurrente según el cual fue erróneo el fundamento jurídico en base al cual el a quo reconociera legitimación a la actora, pues en la sentencia citó, precisamente, el art. 43 de la Constitución Nacional. Dada esta disposición de la Ley Fundamental, se adelanta, tampoco es aceptable el argumento defensivo de la demandada relativo al tema en análisis -la legitimación de la actora- mediante el cual niega esta última alegando la inexistencia de relación jurídica material entre la Cámara actora y la A.F.I.P. Sostuvo en tal sentido que el Fisco, en todo caso, podría aplicar la ley de procedimiento tributario impugnada contra los contribuyentes, individualmente, pero nunca contra la asociación amparista, y que por tal circunstancia esta última carecía de derecho para promover la acción. La postura de la apelante implica negar la posibilidad de promover un juicio a quien carece de un derecho subjetivo, esto es, a quien no es sujeto de una relación jurídica particular. Y como se expuso en párrafos precedentes, el citado art. 43 acuerda el derecho de promover amparo no sólo a quien detenta un derecho subjetivo, sino que también consagra el que se promueve con el objeto de tutelar derechos de incidencia colectiva o grupal. Y en el caso de autos, la acción no es promovida por un tercero totalmente ajeno al tema de fondo, sino que se trata de una asociación entre cuyos objetivos, según el Estatuto Social obrante a fs. 1 del expediente sobre medida cautelar, agregado por cuerda, Nº 63/00 del registro del juzgado de origen, es el de "Concentrar las fuerzas del Comercio, la Industria y la Producción en una entidad para la defensa de sus intereses". Por las razones expuestas se concluye en que deben rechazarse los agravios mediante los cuales la apelante impugnara la legitimación activa. II. Respecto del amparo como vía procesal admisible: La posibilidad de la parte actora de promover una acción meramente declarativa, en lo que insistiera la recurrente, no es óbice para que pueda optar por el amparo, si se dan los presupuestos del art. 43 de la Constitución Nacional. Pues esta norma sólo excluye al amparo cuando el "medio judicial" alternativo sea "más idóneo". Y se afirmó en el escrito inicial que la ley cuestionada importaba flagrante violación de disposiciones constitucionales, y que su vigencia acarrearía peligro grave e inminente para los miembros de la entidad actora, se justifica la promoción de un amparo, dado que aún cuando se confiriera a la acción meramente declarativa el trámite sumarísimo -y en el caso de que el juez lo admitiera, pues también podría imponer el trámite ordinario o sumario- no se advierte que resulta "medio más idóneo" que el amparo. III. Respecto de la constitucionalidad de la ley 25.239 en cuanto modificara la ley de procedimiento tributario: Es cierto que, como lo expresara la Corte Suprema, la misión más delicada de la justicia de la Nación es la de saberse mantener dentro de la órbita de su jurisdicción, sin menoscabar las funciones que incumben a los otros poderes o jurisdicciones, toda vez que es el judicial el

llamado por la ley para sostener la observancia de la Constitución Nacional y de ahí que un avance de este poder sobre facultades de los demás, reviste la mayor gravedad (SC, Fallos: 272:232 -La Ley, 135-900-; 302:457 -La Ley, 1980-C, 506-). Pero como también lo puntualizara el Alto Tribunal, son los jueces quienes deben preservar la supremacía de la Constitución, conforme al orden de prelación establecido en su art. 31. De manera que si la oposición de una ley con alguna o varias disposiciones de la Ley Fundamental es notoria, los jueces, instados por el afectado, así deben declararlo. La ley impugnada en la causa, en su título XV, art. 18 inc. 5), reformó el art. 92 de la ley de procedimientos fiscales 11.683. En su octavo párrafo establece que se tendrá por interpuesta demanda de ejecución fiscal "con la presentación del agente fiscal ante el Juzgado con competencia tributaria..., informando según surja de la boleta de deuda el nombre del demandado, su domicilio y el carácter del mismo, concepto y monto reclamado... En su caso, deberá informarse las medidas precautorias a trabarse"...Cumplidos los recaudos contemplados en el párrafo precedente y sin más trámite el agente fiscal representante de la Administración Federal de Ingresos Públicos estará facultado a librar bajo su firma mandamiento de intimación de pago y eventualmente embargo si no indicase otra medida alternativa, por la suma reclamada especificando su concepto con más el 15% para responder a intereses y costas, indicando también la medida precautoria dispuesta, el juez asignado interviniente y la sede del juzgado, quedando el demandado citado para oponer excepciones previstas en el presente artículo"...La Administración Federal de Ingresos Públicos por intermedio del agente fiscal podrá 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 cualquier estado de la ejecución podrá disponer el embargo general de los fondos y valores de cualquier naturaleza que los depositados (sic) tengan depositados en las entidades financieras...". Si bien son loables y necesarias las medidas que se adopten para combatir la evasión fiscal y agilizar la percepción de la renta pública, ello, obviamente, no autoriza a avasallar el principio republicano de división de poderes, autorizando a un organismo de la órbita del Poder Ejecutivo, a cumplir funciones que son indudablemente propias del Poder Judicial. La reiterada comparación que efectuara la apelante entre la ley impugnada y normas españolas, con la intención de demostrar que el régimen argentino es menos gravoso para el contribuyente, carece de entidad para justificar la constitucionalidad de la ley 25.239 en la parte impugnada por la actora. Pues a efectos de decidir sobre tan delicado tema, lo que interesa -obviamente- no es el cotejo con legislación extranjera sino con disposiciones de la Constitución Nacional, como lo es el art. 18, que consagra los principios del juez natural y del debido proceso, que no pueden ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio (art. 28, Constitución Nacional). Las atribuciones que la norma transcrita "supra" confiere a un agente de la órbita del Poder Ejecutivo, no son "tareas menores" como expresara la recurrente. Embargar cuentas, bienes, decretar una inhibición general, embargar la totalidad de los fondos de una persona, esto es afectar la disponibilidad de su patrimonio, dentro del régimen jurídico nacional es indudablemente una tarea que compete a los jueces, y no a la A.F.I.P. Es evidente que este organismo no puede contar contribuciones que le están expresamente prohibidas por la Constitución Nacional a la cabeza del Poder a que pertenece (art. 109: "En ningún caso el Presidente de la Nación puede ejercer funciones judiciales..."). Y según el texto en cuestión, basta que el agente fiscal "informe" al juez de las medidas que él, el agente, adopta. Es cierto que en caso de oponerse excepciones decide el magistrado. Pero mientras tanto, el demandado ya pudo ser afectado en la libre disponibilidad de sus bienes por decisión de un funcionario el poder administrador (sobre el tema, conf. Peyrano, J., "La privatización, transferencia o tercerización de funciones judiciales", JA, 30/8/00, p. 2 y sigtes., especialmente p. 10). Además, es inaceptable el argumento de la recurrente en el sentido de que con anterioridad a la ley 25.239 existían funcionarios del Fisco que cumplían actividades propias del juzgado como lo eran los oficiales de justicia "ad hoc". Pues es incomparable la extensión de las atribuciones que la ley en cuestión asigna al agente fiscal, con la labor que cumplen los oficiales de justicia "ad hoc" en las ejecuciones fiscales. Estos últimos, simplemente, ejecutan un orden del juez -diligenciar mandamientos y notificaciones-, pero sin poder de decisión autónomo. La inconstitucionalidad de la norma analizada es notoria, y no puede justificarse por la necesidad de paliar el déficit fiscal. Necesidad ésta alegada por el apelante y cierta, pero que no autoriza a que se le satisfaga con flagrante violación del principio de división de poderes y de las garantías del juez natural y del debido proceso. IV. Lo expuesto en el párrafo anterior es suficientemente demostrativo de que era cierto el peligro inminente alegado en el escrito inicial, por cuanto las extensas e indebidas atribuciones conferidas a los agentes fiscales por el art. 18 de la ley 25.239, creaba un serio riesgo para los contribuyentes de verse afectados en la disponibilidad de su patrimonio por funcionarios ajenos al Poder Judicial. De manera que el agravio relativo a que no estaba probado el recaudo de referencia, es impropio. Ante la magnitud del riesgo que involucra la vigencia del art. 18 de la ley 25.239, el tribunal entiende que resulta innecesario analizar si la A.F.I.P. había o no intimado a socios de la Cámara actora, ni tampoco el agravio relativo a la existencia de una nota cursada en tal sentido, a la que se

hizo referencia "supra" en el apart. 2) c) de la presente. V. Finalmente, respecto del argumento expuesto por la demandada según el cual el a quo decidió mantener la vigencia de normas derogadas, se impone la siguiente consideración: En el punto 30 del fallo se dispuso, "Dejando aclarado que el procedimiento a seguirse frente a eventuales ejecuciones fiscales contra los asociados, deberán regirse por la ley 11.683 (t.o. 1998), sólo en lo que refiere a los arts. 92, 95, 97 y 98". En este aspecto asiste razón a la recurrente, pues dados los términos de la litis. Sólo correspondía expedirse acerca de la constitucionalidad de la norma impugnada (art. 18, ley 25.239), pero no decidir acerca del procedimiento que se aplicaría en futuras ejecuciones fiscales. En tal sentido, ha dicho la Corte Suprema que los jueces pueden declarar la inconstitucionalidad de las leyes, pero no reemplazarlas pues esta es función del legislador (Fallos 270:74 -La Ley, 131-4-, 300:826 -La Ley, 1978-D, 707- y sus citas). En el "sub lite", el juez de primera instancia hizo recobrar vigencia a disposiciones derogadas por el Congreso, y ello, en orden a lo expuesto, es improcedente. Dado que en esta instancia no intervino la parte actora, no se impondrán costas. Por lo que resulta del acuerdo que antecede, se resuelve: Rechazar el recurso de apelación de fs. 97/101 vta., salvo en lo que respecta al último párrafo del punto 3º) del fallo, el que se revoca. Sin costas en ésta instancia, por no mediar intervención de la parte actora. - Tomás J. A. Inda. - Diomedes G. R. Rojas.

Resistencia 17 de agosto del 2000. L.B.-

VISTO: este Expte. N° 74/00, caratulado: "CAMARA DE COMERCIO, INDUSTRIA Y PRODUCCIÓN DE RESISTENCIA C/ AFIP S/ AMPARO, del que,

RESULTA: I- Que, a fs. 29/49, la Cámara de Comercio, Industria y Producción de ésta ciudad, a través de su apoderada, interpone acción de amparo, contra el Estado Nacional, y la AFIP, con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad de la actual Ley de Procedimiento Tributario, en sus arts. 92, 95, 97 y 98, cuya reforma fuera introducida por la Ley 25.239. -

Que, previa aclaración de su legitimación para así requerir, argumentos para ello las razones de hecho y derecho que las doy aquí por reproducidas, ya a las que me remito en función de brevedad: expone luego el análisis doctrinario y jurisprudencial de la acción deducida dentro del marco normativo de la del art. 43 de la C.N..-

Que, a continuación reseña los antecedentes del caso, sintetizado las oposiciones vertidas por los Legisladores en oportunidad de su tratamiento.-

Luego, e ingresado al procedimiento fiscal cuestionado, y previa transcripción del actual art. 92, párrafo 8 y 9, aduce que el Agente Fiscal designado por la AFIP, una vez obtenido el número y carátula judicial, es libre de actuar, sin que, el Juez controle y autorice el trabajo.- Más aún, frente al mandamiento autorizado a hacer y firmar, se pregunta ¿A qué criterio obedece? Y quien protege al contribuyente de los posibles errores?.- Por ello, concluye que requiere al Juez sólo para conseguir un número de expediente y darle una apariencia de legalidad al trámite.- Además, considera que no puede admitirse tal reforma, ya que coloca en condiciones de desigualdad procesal a una de las partes.-

Que los párrafos 10, 11 y 12 del referido artículo, permite que el Agente Fiscal luego de obtenido el número de expediente, de preparar el proyecto de mandamiento, firmarlo, entregarlo a un compañero de trabajo que él designe como Oficial de Justicia Ad-hoc, procede directamente desde su escritorio y con una clave secreta que le provee la AFIP, a los embargos a través de Internet, ordenándole a las entidades bancarias el secuestro de los fondos y la inmediata remisión de esos fondos a las cuentas de la AFIP, sin que las entidades bancarias estén obligadas a notificar tal circunstancia al Juzgado, lo cual según lo expone, se traduce en una nueva ilegalidad al disponer sin control alguno la disposición del dinero.

Lo mismo, ocurre con la anotación de embargos en los Registros, a la cual accede la AFIP con la sola presentación de un oficio que ella misma preparó. Con las inhibiciones resulta igual: así la garantía en el proceso, la defensa en cambio resultan meras enunciaciones teóricas.- Y precisamente sabemos que, cuando un Juez dispone una inhibición general, ha verificado previamente la razonabilidad del pedido, sin embargo con el actual procedimiento, el agente fiscal dispone a su antojo la medida a ser adoptada.-

Además, se refiere en los términos allí esgrimidos a la responsabilidad acerca de Agente Fiscal; a los que también me remito.-

Que, el párrafo 13 conforme al texto de la norma, bien podría ser entendido como embargo preventivo; y si es así, se pregunta por qué sigue vigente el art. 111 del mismo cuerpo legal, que exige la orden a través del juez, y el modificado hace tabla rasa a las garantías constitucionales.-

Respecto al párrafo 14, aduce que es el propio demandado quien debe acreditar el mandamiento recibido y la boleta de deuda; y si no ¿perderá su derecho de defensa?.- Asimismo, prohíbe la apelación de una sentencia en un proceso que no tuvo excepciones interpuestas.-

Que; en función de la manera en que está expresado el párrafo 15, concluye en que se omite allí, todas las garantías del debido proceso.-

Por otra parte, transcribe el texto del art. 95, el cual, según lo dice, resulta amén de inconstitucional, también incoherente; ya que considera que puede intervenir otro oficial de justicia que no sea el administrativo, lo que, contradice con el artículo anterior que no lo prevé.- Además, designa por sí solo el martillero que realizará la subasta y publica los edictos.- También destaca que, al estar prevista sólo la objeción del juez, de la regulación de honorarios, nada dice respecto a los gastos que, al no tener sentencia que los respalde, se tornan inconstitucionales.-

Que, en relación al art. 97 explicita que el Decreto reglamentario va más allá de lo que ese artículo prevé, ya que determina: "La representación judicial previstas en los arts. 96 y 97 de la ley, se extiende a todos los juicios, demandas o recursos judiciales en los que las AFIP, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, sea parte actora, demandada o tercero interesado.- A tales fines, la expresión "procuradores o agentes fiscales", engloban a todos los agentes de planta permanente o transitoria - abogados y no abogados- a los cuales les delegue o encomiende, por acto expreso del Administrador Federal, la representación judicial del organismo". - Así entiende que, los agentes fiscales pueden ser o no abogados, lo que constituye una confrontación de no tener por presentado ningún escrito que no cuente con firma de letrado.- Además cuestiona -en la forma que allí lo hace-. la inseguridad que constituye la designación de los agentes fiscales entre los de planta permanente y transitoria.-

En lo que refiere al art. 98, concluye que, si no existe sentencia judicial con la regulación realizada por el Juez, no puede la administración arrogarse facilidades que no le competen.-

Posteriormente, detalla minuciosamente todos y cada uno de los artículos de la C.N. que se ven - a su entender - vulnerados con las disposiciones atacadas de inconstitucionales.-

Así, el preámbulo y concretamente el fin allí determinado: el de afianzar la justicia; y los arts. 14, 16, 17, 18, 28, 29, 31, y 75 incs 22 y 23.-

Finalmente, ofrece pruebas, funda su derecho y peticona en la forma expuesta.-

II- Que a fs. 50 se requiere el informe de ley, al Estado Nacional (Ministerio de Economía) y a la AFIP; y a fs. 52 y vta. Obra modificación pertinente al Sr. Fiscal Federal, de la intervención conferida.-

III- Que a fs. 55/65 y vta. La AFIP-a través de su apoderado y conforme fotocopia de poder agregada luego a fs. 66/71- y el Estado Nacional (Ministerio de Economía) - representado en ese acto por el Dr. Jorge Pedro Romero-, en el carácter de gestor; presenta el informe requerido.-

Al respecto, plantean la falta de legitimación procesal para iniciar la presente acción el Sr.- Bernardo J. Dikstein, en su carácter de vicepresidente.-

Más aún, expresan para ello que, del Estatuto de la Asociación, no surge facultad del presentante para actuar en el juicio.-

A continuación, alegan la improcedencia formal del amparo impetrado; por no darse- según exponen- los presupuestos contenidos en la ley 16.986 arts. 1 y 2 inc. a), c) última parte y d), para su viabilidad.- Expresan para ellos, las razones que allí expone, a las que me remito en función de brevedad.-

Concretamente, consideran que, la Acción Declarativa de Certeza prevista en el art. 332 del C.P.C.C.N., es la vía idónea para intentar la descalificación constitucional de una norma legal.-

Exponen luego, la improcedencia sustancial del amparo.- Así dicen que la reforma introducida por la Ley 25.239 a la Ley de Procedimiento Tributario, y en particular el art. 18 inc. 5 que sustituye el art. 92, no altera el principio de Juez natural ni la división de poderes.- Además, señalan que el fin perseguido por las normas en cuestión es acelerar y facilitar la tarea del fisco en los procesos de ejercicio judicial.-

Aclaran que, ninguna intromisión realiza la AFIP en la zona de reserva legal, desde que, el órgano jurisdiccional conserva todas las potestades: al punto que cualquiera sea la forma en que se interprete la reforma del art. 92 el hecho de integrarse con el C.P.C.C. la dota de un soporte fundamental, cual es el derecho constitucional del contribuyente al debido proceso.-

También aducen que, no hay transferencia de poderes del Poder Judicial a la AFIP, ya que es el Juez de la causa quién debe sentenciar las defensas (excepciones), dirimir las impugnaciones deducidas respecto de las liquidaciones de deuda o estimaciones de honorarios.-

Especifican que ninguna resolución que no sea controlada por el Juez, lleva a cabo el Agente Fiscal; ya que, ningún acto realizado sin el conocimiento a priori del Juez.-

Finalmente concluyen que la ley y los argumentos expuestos por su parte, dejan traslucir su razonabilidad, legitimidad y legalidad.-

IV- Que a fs. 73 se corrió traslado de la falta de legitimación deducida el cual fue contestado en los términos vertidos a fs. 75/77 y vta.-

Posteriormente, a fs. 79 se llamó autos para sentencia; por lo que corresponde así hacerlo.-

Y CONSIDERADO: 1) Que la presente acción, ha sido planteada en los términos que anteceden; estimo conveniente por razones de orden procesal, ingresar previamente en el tratamiento de la legitimación de la Asociación actora para accionar en la forma en que lo hiciera; lo que será realizado conforme las pautas

previstas en la C.N..-

Tal proceder se impone, en función de los serios cuestionamientos introducidos al respecto por las accionadas.-

En tal sentido, se sabe que la protección de un interés individual no ofrece dificultades y sólo beneficia al reclamante directamente afectado.-

Ahora bien, en el particular caso de autos, la defensa de los intereses colectivos encarada por la accionante, debe necesariamente ser admitida.-

En efecto, en tanto se trata de una suma de intereses individuales, la protección articulada comprende sólo a sus asociados e inscriptos como tales dentro del ámbito territorial donde desenvuelven sus actividades.- Estas limitaciones evitan por cierto, que la protección de un sector (en el caso los asociados) pueda estar en pugna con otro sector de la sociedad.- Por lo que se trata en definitiva de un interés colectivo sectorial; en contraposición con los intereses propiamente colectivos sectorial; en contraposición con los intereses propiamente colectivos que pertenece a la comunidad toda.-

En suma, la asociación amparista creada para la defensa de los intereses relativos al comercio, industria y producción, bien puede recurrir ante ésta instancia jurisdiccional, cuando -como acontece en la especie- los intereses de sus así asociados resultan afectados o amenazados.- Por lo que no tengo duda alguna respecto de su legitimación; máxime cuando básicamente el estatuto de la entidad determina entre sus propósitos, la defensa del comercio, industria y producción de la ciudad de Resistencia, ejerciendo para ello la representación de sus socios (art.1).-

Así pues, la falta de autorización expresa de los asociados para el inicio de esta acción y esgrimida como objeción por las accionadas, deviene irrelevante.- Es que, no puede hoy compartir la postura así pretendida, desde que la representación que así se cuestiona, está prevista precisamente en el estatuto mismo de la actora.- Y como tal, la entidad accionante la ha ejercido, con la firme convicción de la defensa de los intereses que estatutariamente debe preservar.-

Que, la postura precedente se ve reafirmada por los dichos del jurista Alberto A. Spota, quien al interpretar el art.43 -2º parágrafo- de la C.N. dice: esta terminología indica la voluntad del contribuyente de dar cobertura a todos los supuestos posibles en los que medie una agresión presente o inminente, y que de alguna manera agrada o afecte a parcialidades de la población (Análisis de la Acción de Amparo en los términos del art. 43 de la C.N. ED.-163-773).-

Finalmente, resta sólo señalar, a fin de clarificar una confusión que se avizora en el planteo en análisis, que la premisa a partir de la cual los accionados cuestionan la legitimación de la entidad accionante, es errónea; desde que, el Sr. Vicepresidente sólo prestó caución en la cautelar despachada favorablemente que procesalmente la representante es la Dra. Laura Velardez, como apoderada de la entidad, conforme Poder General Judicial glosado en la causa.- Razón por la cual el interrogante esbozado a fs. 57, carece de relevancia como para ahondar en su análisis.-

2) Sentado lo cual, se impone meritar los presupuestos que se hacen a la admisibilidad formal de la acción intentada; más aún cuando las demandas han formulado al respecto los reparos que da cuenta el informe glosado a autos (fs.55 y 65 y vta.).-

En ese orden de ideas, si bien los cuestionamientos de esa índole, fueron exclusivamente formulados dentro de la Ley 16.986, lo real y concreto es que corresponde su análisis a partir de lo normado en el art. 43 de la C.N.-

En tal sentido, y por razones de índole expositivo, surge obligatoriamente el primer interrogante ¿existe otro medio judicial más idóneo?.-

Al respecto y genéricamente, bien se sabe, que la acción de amparo no está destinada a reemplazar los medios ordinarios para la solución de las controversias y su exclusión ante la existencia de otra vía judicial, no puede ser fundada a través de una apreciación ritual; ya que el instituto en análisis, tiene por objeto una efectiva protección de derechos, más que una ordenación resguardo de competencias.-

Aclarado ello, el tema de la existencia de otra vía judicial debe constituir una derivación razonada del derecho, con relación a las circunstancias de la causa.-

En tal sentido, no puedo soslayar que diversos Tratados Internacionales incorporados a nuestro orden constitucional por vía del art. 75 inc.22 de la Carta Magna, imponen el deber legal de proporcionar a los habitantes de Territorio Nacional, la posibilidad de concurrir ante los Tribunales para hacer valer sus derechos por vía de un procedimiento sencillo y breve, por el cual la justicia lo ampare contra actos de autoridad que violen algunos de los derechos fundamentales constitucionalmente reconocidos.-

El recurso sencillo y rápido a que aluden las Convenciones Internacionales depende en gran medida de que, a través del derecho procesal vigente, pueda orquestarse la debida protección perseguida (Gozáñi Osvaldo A. Características de los recursos en el juicio de amparo, L.L.-1994-D-919).-

En ese orden de ideas, cabe entonces colocarse en el lugar de la entidad accionante y preguntarse

desde allí si la común y notoria dilación en el trámite de los pleitos sustanciados ante los órganos jurisdiccionales nacionales, permitirían a los justiciables contar con la otra vía expedita más rápida y eficaz que la del amparo para lograr la inconstitucionalidad de la normativa en cuestión, y consecuentemente su inaplicabilidad.-

Máxime, considerando específicamente la naturaleza cualitativa y cuantitativa de los derechos que se dicen vulnerados.-

Así y a partir de allí, bien puede interpretarse que la amparista hay considerado imperante transitar por la vía judicial ordinaria: desde que, dada la celeridad propia de la acción de amparo, sólo ésta le aseguraría en forma casi inmediata una decisión jurisdiccional definitiva acerca del planteo formulado.- Lo cual por cierto deviene razonable, frente a la exigencia prevista en el párrafo -in fine- del art 322 del C.P.C.C. para la acción meramente declarativa.-

Y, precisamente, ante el requisito allí consignado, cabe preguntarse cual sería el otro medio legal por excelencia para poner término inmediatamente a la seria lesión constitucional aquí esgrimida?.-

La contestación a tal interrogante no podía ser otra, que el amparo.-

Ello así desde que, en rigor de la verdad, la vía procedente sostenida por las accionadas para alegar la inconstitucionalidad de una ley (acción declarativa), resulta subsidiaria, dado el requisito contenido en el art. 322, primer párrafo infine de la ley de rito.-

Es que, a poco que se ahonde en el análisis de la cuestión, atendiendo por un lado la naturaleza de los derechos en juego, y por el otro el daño que se le ocasionaría a los asociados de la entidad actora, surge en forma clara y contundente la existencia de sobrados elementos de juicio que ameriten la habilitación de la vía incoada, por ser -la presente- el medio más idóneo para resolver sobre la materialidad del derecho que aquí se denuncia, en el tiempo oportuno y sin peligro de su vulneración irreparable.-

Por ello, en el presente, y pese a existir otra vía, su existencia no podría cerrar indefectiblemente la viabilidad del amparo, cuya aplicación debo admitir en el caso concreto, atendido a los derechos afectados y a la inminencia del daño que presuntamente puede ocasionarles a los asociados de la entidad accionante dada la vigencia de la ley cuestionada.-

Así pues, y a la luz de las normas constitucionales, la mera existencia de otro proceso judicial que permita eventualmente obtener la protección de los derechos, no obsta por sí solo, a la admisibilidad formal de la acción de amparo, siendo ésta no solo una vía procedimental, sino unas garantías tendiente a asegurar el rápido y efectivo acceso a la jurisdicción; y que hoy, por un excesivo ritualismo ritual sea denegada; conculcara sería y definitiva la garantía constitucional por excelencia, cual es el amparo.-

Por otra parte, y continuando con el tratamiento de las objeciones formales deducidas, debo ingresar en el análisis de la falta de lesión "actual o inminente", esgrimida por las accionadas.-

En tal sentido expresan para ello, que la gran mayoría de los socios se encontrarían al día con el pago de sus impuestos, razón por la cual- y según lo dicen -no tienen deuda con el Fisco.- Por lo tanto la inexistencia de deuda, impide que exista un proceso de ejecución fiscal.-

Que, formalizada la defensa en la forma que antecede; estimo procedente verificar en primer término, la veracidad de los hechos aducidos.-

Al respecto debo decir, que del Expte. N° 63/00, caratulado: "CAMRA DE COMERCIO, INDUSTRIA Y PRODUCCIÓN DE RESISTENCIA C/AFIP S/ MEDIDA CUTELAR", que tengo hoy a la vista, y que obra por cuerda a la presente, surgiría todo lo contrario.-

En efecto, la nota allí glosada a fs. 3/4, daría cuenta que numerosos asociados habrían recibido telegrama de intimación -cursado por la AFIP-, para el acogimiento a la moratoria.- Más aún, la contestación vertida por ese ente recaudador -a través del Sr. Jefe de la Región Resistencia- ratificaría la circunstancia apuntada (ver fs.2).-

A partir de allí el presupuesto fáctico aducido por las aquí accionadas, no se condice con la realidad del caso: en lo que refieren concretamente a la inexistencia de deuda (fs.60 de la presente).-

Así pues, la conclusión difiere de la arribada por ellos.- Es que, en el caso se halla presente la inminencia del perjuicio que contiene el art. 43 de la C.N.-

Y para ello, me remito a la doctrina autorizada que dice: "...el amparo podrá jugar en tanto la acción por acto o amenaza mantenga su presencia; y ésta pueda ser removida, superada, o dejada sin efecto, neutralizada o aventada por la intervención del poder jurisdiccional; no constituirá en cambio una vía practicable, si esa presencia feneció sin que aparezca como amenaza inminente para el futuro"(Adolfo S. Rivas, El amparo Pag. 74/75, 2 Ed. Ed. La Roca Bs. As. 1990).-

He de concluir por tanto y juntamente, con el citado jurista que lo expuesto es claramente indicativo de que el amparo no tiene finalidad restrictiva en sí misma, sino en la medida en que subsista la normativa aquí atacada; de manera tal que incida y/o siga incidiendo sobre el derecho de los contribuyentes.- Y en la especie mal puedo aseverar que la denunciada restricción de garantías constitucionales haya cesado; sino

por el contrario, la modificación del procedimiento tributario establecido por Ley 25.239 se encuentra vigente; de forma tal que la actualidad e inminencia se halla acreditada.-

Sentado lo cual, correspondiera ingresar en el análisis de las restricciones por la amparista, conjuntamente -si así resultare- con la verificación de la existencia -o no- de la arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, tal como lo establece el art. 4 para la procedencia del amparo impetrado.- Sin embargo, tal proceder implicaría el orden analítico de la norma así me obligaría: lo cierto es que. existen aun cuestionamientos formales que deben previamente ser merituados.-

En ese orden de ideas, debo entonces destacar, que la tangencial referencia consignada por las accionadas (fs.61), y relativa al art. 2 inc. c última parte de la Ley 16.986, merece ser hoy aclarada.-

En efecto, se dice que la intervención judicial, compromete -en el caso del desenvolvimiento de actividades esenciales del Estado, cual es, la recauda de la renta pública.- Y si bien no puedo desconocer apriorísticamente ello; lo real y determinante es que, su estricta aplicación, conllevaría la imposibilidad de atacar las actividades del Estado, a través de esa vía.-

Es que, de aceptar aquí, el postulado formulado por las accionadas nunca sería precedente el amparo cuando la materia subyacente, refiere a la percepción de la renta pública; lo cual obviamente no puede ser aceptado; desde que, los derechos defendibles por vía de amparo, deben imperar en todos los servicios públicos y actividades estatales.- Y si ello no ocurre, como aquí se denuncia, debo sin embargo analizarlos.- Es que en definitiva, también la presentación del servicio de justicia, requerido por el amparista, constituye también una actividad del Estado. Y retacearla hoy, con tan genérico argumento, implicaría otorgar indebidamente a la actividad estatal cuestionada, una inmunidad inconciliable con los principios constitucionales, en perjuicio de los contribuyentes asociados a la entidad actora.-

Desde otro ángulo, y continuando con los obstáculos esgrimidos en lo que hace a la improcedencia de ésta vía, por resultar necesario un mayor debate y prueba, solo cabe destacar que la cuestión aquí debatida se limita a determinar la constitucionalidad de la ley impugnada; por lo que, deviene innecesario el examen de hechos o la producción de pruebas.-

Es que, el planteo de la actora no tiene connotaciones de índole técnica sino exclusivamente jurídica, para lo cual resulta suficiente confrontar la ley objetada, con la formativa de rango constitucional.-

Así pues, la carencia invocada como tal a fs. 61, resulta irrelevante.-

Finalmente, resta sólo aclarar que la improcedencia manifiesta de la acción tampoco puede ser aceptada, tal como aducen a fs. 61 vta.-

En efecto, si bien la finalidad perseguida por la amparista es lograr -a través de la presente- la inconstitucionalidad de la ley cuestionada, y solo en los artículos por ella especificados; lo cierto es que, no puedo por ello, destruir la esencia misma de la institución en análisis, que ha sido inspirada con el definido propósito de salvaguardar los derechos sustanciales de las personas, reconocidos constitucionalmente, cuando como en el caso -y como expresa precedentemente- no existiría otro medio judicial más idóneo.-

Amén de lo cual, cabe destacar que la Constitución Nacional misma, permite la declaración de inconstitucionalidad de la norma en cuestión.-

Así pues, cabe concluir, que la vía de amparo es apta para el debate de la constitucionalidad esgrimida, desde que, de lo contrario estaría frustrando indebidamente la posibilidad de obtener en sede judicial el oportuno restablecimiento de los derechos que se dicen vulnerados.- Y ello así, con el fiel convencimiento de que el amparo, instituido pretorianamente por aplicación directa de cláusulas constitucionales, y cuya finalidad es la de asegurar vigencia de la Constitución; no puede recibir límite alguno -tal como es pretendido por las accionadas-, que impida su finalidad esencial cuando ésta requiere que se alcance la forma de la función judicial, como es el control de constitucionalidad de normas infraconstitucionales (Conf. C.S., Peralte Luis y otros c. Est. Nac. Ministerio de Economía -BCRA-)

3) Que, admitida la procedencia formal del amparo impetrado, corresponde ingresar en el examen de la cuestión de fondo.- No sin antes dejar aclarado que las faltas atribuidas en la especie por las accionadas, en lo que refiere a la arbitrariedad y/o ilegalidad manifiesta, y la lesión actual o inminente, serán tratadas dentro del marco referenciado.-

Así dadas las serias afecciones a los derechos tutelados en la Constitución Nacional, que aquí se denuncia, y que se atribuye a la modificación del procedimiento tributario (Nº 11.683), introducido por la Ley 25.239; me obliga de iniciar el análisis a partir del art. 28 de la C.N: que consagra la aplicación del principio general del derecho, como es, el de la razonabilidad, y que dicha norma prescribe para hacer admisible toda fuerza normativa.-

En ese orden de ideas, en el entendimiento de que, la Constitución Nacional no consagra derechos absolutos, desde que, esos derechos y garantías que en ella misma reconoce, se ejerce con arreglo de las leyes que reglamentan su ejercicio, surge el primer e inevitable interrogante ¿La Ley cuestionada, altera esos principios, derechos y garantías?.- Obviamente que la contestación requiere previamente un detenido

y pormenorizado análisis, que intentare llevarlo a cabo con la sobriedad y prudencia que el caso requiere, sin que tal proceder implique menos cabar las funciones de los otros poderes.- Ello así, desde que, trascendente tarea y que en definitiva se traduce en el control de constitucionalidad, es una de las misiones más delicadas de la Justicia y que pertenece a la órbita exclusiva de esta jurisdicción.-

A partir de allí; y recordando que la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal como la que aquí se requiere, es un acto de suma gravedad institucional, ya que las leyes sancionadas y promulgadas con los mecanismos previstos en la Ley Fundamental gozan de una presunción de legitimidad, creo oportuno recordar las enseñanzas vertidas por Segundo Linares Quintana al decir que la separación de los poderes gubernativos y el recíproco respeto institucional de cada uno de los órganos titulares de cada uno de los tres poderes, debe a los otros imponer que se reconozca una presunción iuris tantum, a favor de la constitucionalidad de la norma cuestionada, que únicamente cede ante una prueba clara y precisa de la incompatibilidad entre la norma y la Constitución, en cuanto Ley suprema del país" (autor citado. Tratado de Interpretación de la C.N. pag 583 -Ed Abeledo Perrot).-

Expresado así, el enfoque a partir del cual se dilucidará la cuestión, corresponde entonces avocarme de lleno a su tratamiento.- No sin antes dejar debidamente aclarado los términos que serán utilizados para ello.-

La palabra "arbitrariedad" no será interpretada restrictivamente, sino más bien de manera amplia y generosa, equiparándola con "irrazonabilidad" e "ilegitimidad" (conforme criterio de Sagues, en Derecho Procesal Constitucional, acción de amparo -pag.122- Ed Astrea-1995).- Concordantemente con esa postura, se ha dicho que, arbitrariedad es igual a irrazonabilidad (Tratado de Derecho Constitucional, Miguel Angel Ekmekdjian TIII, pag. 38 -Ed Depalma, 1995).-

Sobre el particular, y habiéndole referido inicialmente al término "razonabilidad, debo expresar que, a través de esa locución, "sólo se entiende el fundamento de la verdad o justicia; por lo que, un acto puede tener fundamento de existencia en cuanto se dictó y por el hecho de estar vigente; fundamento de razonabilidad en cuanto es justo (Conf. Linares Juan F. Razonabilidad de las leyes, pág.108-Ed. Astrea-1970).-

Siguiendo ésta línea argumental y trasladado al caso particular de autos, se impone entonces efectuar un juicio de valor sobre las normas constitucionales que dicen ser conculcadas con la ley objetada; para luego concluir, acerca de la razonabilidad, o no de la misma.-

Por los demás, resta solo aclarar aquí, dado el art. 43 de la C.N., que crea la disyuntiva "o", que no es necesario que el cuestionamiento de autos simultáneamente ilegal y arbitrario.-

Y traigo a colación tal circunstancia, ya que, liminarmente no se avizora ilegalidad manifiesta"(desde un estricto marco formal), si se considera que el procedimiento impugnado, se apoya en una ley.-

Sin embargo, y ya desde un enfoque sustancial, tan liminar entendimiento impide avanzar sobre el tema a dilucidar, con el firme convencimiento de que existiría "ilegalidad manifiesta", cuando la norma vigente, se opone a otra de rango superior. L cual también ante el concreto planteo de autos, será objeto de decisión.-

4) Que, abocado a ello y luego del detenido análisis de los artículos consignados inicialmente por la amparista; debo principiar por destacar que la ejecución fiscal según el texto modificado por Ley 25.239, afecta seriamente principio republicano de división de Poderes, ya que, el poder administrador detenta facultades jurisdiccionales, a través de las amplias prerrogativas dadas al Agente Fiscal, lo que se traduce en una confrontación absoluta con la Constitución Nacional.-

En efecto con la sustitución del art. 92, la facultad allí prevista genera una certera confusión, en cuanto a determinar quién resulta ser el titular del ejercicio jurisdiccional.-

Es que, en el actual procedimiento del Agente Fiscal, está facultado para librar- bajo su sola firma- mandamiento de intimación de pago y de embargo: trabar medidas precautorias para lo cual a los fines de su anotación expedirá (él mismo) un oficio, el cual, tendrá el mismo valor que una requisitoria y orden judicial".- Y aquí me detengo, porque debo decirlo que, con mucha preocupación advierto hoy, que las normas contenidas en el actual procedimiento tributario, tiene por efecto modificar formal y sustancialmente las funciones del Poder Judicial, y que ultranza voy a defender, y no por formar parte del mismo; sino fundamental y concretamente, porque de no adoptar esa postura, sería otro responsable en cerrar cada vez más el debilitado horizonte de la justicia.-

Indudablemente, el impacto que la norma tiene para el Poder Judicial es muy grande, ya que implica en los hechos la virtual extracción de sus funciones y dentro de su exclusiva órbita, en una clase especial de legítimos: los de ejecución fiscal en donde exclusivamente la AFIP -a través del agente fiscal- detenta hoy en día las funciones propias e inherentes al Poder Judicial.-

Tan patente vulneración, relativa al desglose competencial, se exterioriza además, en el sentido tardío de los actos llevados a cabo por la AFIP, y digo ello, porque en la práctica, los "informes" contenidos en el mero texto del art.22, son solo esos meros informes.- A partir de allí, y más aún, en el caso de no oponerse excepciones, la actuación jurisdiccional se reduce a dejar expedita la vía de ejecución a través de una

"constancia" que no reviste -obviamente- el carácter de sentencia.-

A partir de allí, los poderes otorgados a la AFIP, tipifican a la vinculación Fisco- Contribuyente como una "relación de poder", abandonándose de hecho la relación que somete a ambos sujetos por igual, a la ley y al derecho.- Es que, tales poderes atacan el principio de igualdad (art.16 de la C.N.), al otorgarle a la Administración Tributaria, una gestión cómoda sólo para ella, con norma de valoración y procedimientos alejados de los principios de justicia.- La Ley 25.239 y que modifica el trámite de ejecución fiscal, ha creado un verdadero fuero personal en el que la AFIP actúa como juez y parte, importando una clara violación a la C.N.- Que, la posibilidad de disponer medidas cautelares en resguardo del crédito fiscal posee como condicionantes, la "Verosimilitud del derecho" y la verificación de evidente "peligro en la demora", cuestiones que por sus efectos y gravedad, pueden ser dispuestas por el propio acreedor o sus agentes, sino por los jueces naturales(Conf. Considerandos parciales expuestos por la Comisión Nº 1 del segundo Simposio de Legislación Tributaria Argentina, realizado en la ciudad de Bs. As., el 27/4/00).-

Que, si como ya dije, el actual procedimiento de ejecución fiscal, viola groseramente- la división de poderes, no resulta extraño el avasallamiento de los derechos y garantías de los contribuyentes.- Es que, como vulgarmente se dice, el que puede lo más, puede lo menos.- Así, si el procedimiento de ejecución fiscal, se traduce hoy en una farsa de proceso, precisamente por las amplias facultades jurisdiccionales otorgadas a la AFIP, es obvio que todo lo demás guarda similares connotaciones.- Concretamente los derechos y garantías constitucionalmente amparados.-

En efecto, el preámbulo de la C.N., establece expresamente:... "afianzar la justicia". Así pues, tan preciado valor (el de la justicia) como derecho inherente a la naturaleza misma del hombre y anterior a toda forma de organización estatal, reclama su irrestricto ejercicio.- En ese orden de ideas, resulta inadmisibles que dicho valor se subordine a aspectos de hechos, vinculados con la actuación y decisión de la propia administración.-

Que, el nuevo procedimiento de ejecución fiscal, se traduce en una malversación del real significado del proceso.-

Ello así, ya que, al reducir la jurisdicción del Tribunal, al punto de convertirlo en un mero instrumento formal para sólo "ponerlo en conocimiento" informando los actos realizados por la AFIP, e impidiéndoles ejercer su plena potestad jurisdiccional, no puede sostenerse su real existencia.-

Tan lamentable circunstancia, atenta también -por consecuencia- contra el derecho de acceder a la jurisdicción, con las garantías que el mismo Estado tiene como obligación para todos y cada uno de los integrantes de la sociedad a través del mantenimiento responsable y eficaz del ejercicio de la capacidad decisoria.-

Entonces ¿dónde ha quedado el derecho a la jurisdicción, con la amplitud que propugna el Pacto de San José de Costa Rica; el debido proceso, y el control judicial de los actos administrativos, que deben imperar en nuestra sociedad conforme con los principios, derechos y garantías consagradas en la C.N.?.- Con el actual procedimiento, seguro que no.-

De ello siguen, infinidad de derechos afectados.- Así, los previstos en los art.14,16,17,18,28,29,31 de la Constitución Nacional; desde que soladel procedimiento vigente, conlleva imperativamente tal conclusión.-

No obstante lo cual, resta señalar que las facultades previstas en el procedimiento a favor de la AFIP, sin otra cortapisa que la responsabilidad de los mismos fiscales en los términos allí establecidos, y sin enfrentar el auténtico control judicial de legitimidad de los actos llevados a cabo por ella, es una situación que manifiestamente se contrapone con la Constitución Nacional; causando así una inminente lesión a los derechos y garantías de los contribuyentes.-

Es que, la modificación del procedimiento de ejecución fiscal ser a esta altura aceptado, aunque se trate de un acto de esencia legislativa, desde que la interferencia inicial que contiene sobre la zona de reserva de otrodel Poder del Estado (la administración de justicia), conlleva necesaria y.....a vicio de tal envergadura, que resulta en esta instancia imposible- Es más, la entidad de los derechos afectados con dichos procedimientos impiden agudizar el ingenio, para legitimar aquí, terrible restricción a los derechos constitucionales.-

Por ello, y si bien la declaración de inconstitucionalidad es un acto de suma gravedad institucional, se produciría- a no dudarlo- una inminente lesión a los derechos y garantías constitucionales de los asociados de la amparista; ya que, como contribuyentes, la aplicación del nuevo procedimiento de ejecución fiscal, los comprende.- Máxime, cuando- como aquí acontece- el mentado procedimiento resulta en forma manifiesta y contundentemente arbitrario, ilegal, irrazonable e injusto.-

Así y siendo que todo acto legislativo irrazonable o arbitrario deviene y es inconstitucional (Bidart Campos, Germán, Manual de Derecho Constitucional Argentino, Pág. 68 y 199); es evidente que las sucesivas restricciones contenidas en la modificación prevista por la ley 25.239, y que motivara el concreto

planteo de autos, requiere imperativamente la declaración de inconstitucionalidad requerida.-

Tampoco puedo dejar de señalar que, seguramente serán varios los que se alcen contra la postura hoy asumida; sin embargo, y consciente de tal decisión resta sólo decir que, que la ley 25.239 que modifica el procedimiento de ejecución fiscal sólo supera el test de razonabilidad en lo que refiere a su existencia (por tener naturaleza legislativa); ya que su verdadera esencia (compatibilidad de la norma de la C.N.) y la razonabilidad misma (justicia), brillan por su ausencia.-

Más aún, he de concluir que el texto expreso de la ley resulta suficientemente claro, como para efectuar una interpretación, distinta de la presente.-

Por todo lo que;

RESUELVO :

1º) Hacer lugar a la acción de amparo impetrada por la Cámara de Comercio Industria y Producción de esta ciudad.-

2º) Declarar la inconstitucionalidad de los arts. 92,95,97 y 98 de la Ley de Procedimiento Tributario (Nº 11.683), sustituidos por la reforma introducida por la Ley 25.239.-

3º) Ordenar a la AFIP que deberá abstenerse de aplicar a los socios de la actora, e individualizados en los listados obrantes a fs.6/30 y fs.84 del expte. Nº63/00, caratulado: "CAMARA DE COMERCIO IND. Y PROD. DEPCIA c/ AFIP s/ MEDIDA CAUTELAR", agregado por cuerda al presente, la modificación del procedimiento de ejecución fiscal prevista por la Ley 25.239, solo respecto a la situación de los art. 92,95,97, y 98 de la Ley (to.998).- Dejando aclarado que el procedimiento a seguirse frente a eventuales ejecuciones fiscales contra los asociados, deberán regirse por la Ley 11.683, (to.1998), sólo en lo que refiere a los arts. 92, 95, 97, y 98.-

4ª) Costas a cargo de las demandadas. A cuyo fin, regulo los honorarios profesionales de la Dra. Laura Velardéz, en el doble carácter, en pesos DOS MIL CUATROCIENTOS (\$2.400); del Dr. Jorge Pedro Romero en pesos SEISCIENTOS OCHENTA (\$680) y de la Dra. Miriam Graciela Medina como patrocinante en pesos MIL VEINTE(\$ 1.020), (conf art. 36 Ley Arancelaria).-

5º) Levantar una vez firme la presente la Medida Cautelar decretada en expte Nº 63/00, agregada por cuerda.-

6º) Notificar personalmente o por cédula a las partes, a Caja forense y fiscal Federal.-

REGISTRESE Y NOTIFIQUESE

Tribunal: Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, sala A (CFedCordoba)(SalaA)

Fecha: 26/09/2001

Partes: D.G.I. c. Moroni, Juan C.

Publicado en: LLC 2001, 1271

HECHOS: La A.F.I.P. promovió ejecución fiscal persiguiendo el cobro de \$13.936,67 y como consecuencia de ello la juez libró mandamiento de intimación de pago y embargo. La accionada opuso excepciones que fueron rechazadas. El Agente Fiscal, en virtud del art. 92 de la ley 11.683 modificado por la ley 25.239, formuló una liquidación por \$25.269,40 y dispuso librar oficio de embargo y/o inhibición. La ejecutada planteó la inconstitucionalidad de la ley 25.239 y solicitó la nulidad de la cédula de notificación que le fuera cursada, como así también el levantamiento del embargo, siendo rechazado por la sentenciante. La demandada apeló ante la Cámara, quien revocó la resolución recurrida y declaró la inconstitucionalidad parcial del inc. 5º, art. 18 de la ley 25.239.SUMARIOS: 1. Es inconstitucional la facultad que posee el Agente Fiscal para librar bajo su sola firma mandamiento de intimación de pago y embargo, y para trabar las medidas precautorias correspondientes -inc. 5º, art. 18 de la ley 25.239 (Adla, LX-A, 120)-, en tanto viola el principio de la división de poderes, de defensa en juicio y debido proceso, pues son funciones y tareas que competen a los jueces y que no pueden ser ejercidas por un organismo dependiente del Poder Ejecutivo. Jurisprudencia y Doctrina Vinculadas 2. La facultad que posee el Agente Fiscal para librar bajo su sola firma mandamiento de intimación de pago y embargo, y para trabar las medidas precautorias correspondientes -inc. 5º, art. 18 de la ley 25.239 (Adla, LX-A, 120) viola la igualdad de las partes en el proceso, ya que convierte al organismo fiscal en director del proceso y parte a la vez, y la intervención del juez en los casos en que el demandado opone excepciones no impide que se le pueda causar daño pues, aún antes del pronunciamiento del sentenciante puede verse afectado en la libre disponibilidad de sus bienes por decisión de un funcionario del Poder Administrador. 3. El Fisco carece de facultades para librar oficio de embargo y/o inhibición de bienes inmuebles del accionado por una suma sustancialmente mayor a la prevista en la resolución judicial -en el caso, la jueza ordenó librar embargo por \$13.936,67 en tanto que el Agente Fiscal lo libró por \$25.269,40- pues de lo contrario se lesionaría el derecho de propiedad. 4. La facultad que poseen los agentes de la A.F.I.P. para notificar administrativamente al demandado la liquidación practicada -inc. 5º, del art. 18 de la

ley 25.239 (Adla, LX-A, 120)- no lesiona ni restringe derechos de raigambre constitucional, desde que la propia disposición legal prevé que en caso de advertir objeciones el ejecutado podrá impugnarla ante el juez interviniente. TEXTO COMPLETO: 2ª Instancia.- Córdoba, septiembre 26 de 2001 El doctor Aliaga Yofre dijo: I- Llegan los presentes autos a esta instancia en virtud del recurso de apelación interpuesto a fs. 93 por la parte demandada, en contra de la resolución obrante a fs. 84/90. El escrito de expresión de agravios corre agregado a fs. 95/99vta..Arguye el recurrente que la resolución impugnada incurre en el vicio de deficiente fundamentación ya que no contiene decisión expresa, positiva y precisa, de conformidad con las pretensiones deducidas en el incidente. Sostiene que para rechazar el pedido de declaración de nulidad de la cédula de notificación cursada por la contraria, la Inferior consideró que no se había acreditado el perjuicio concreto con motivo de la notificación administrativa de la liquidación, agregando que dicho instrumento cumplió con la finalidad que perseguía. Sin embargo, afirma el recurrente, ello es producto de una errónea aplicación de la normativa procedimental, puesto que tratándose de una nulidad manifiesta, el Tribunal debió declararla de oficio, conforme lo prescribe el art. 172, 3er. párrafo, del CPCCN, de modo tal que no era necesario expresar el perjuicio sufrido. No obstante ello, agrega, sí se expresó cuál era el perjuicio, al sostener la inconstitucionalidad de la normativa aplicable, puesto que afecta seriamente derechos y garantías de rango constitucional. Esgrime que en aquella oportunidad se adujo que la normativa era inaplicable puesto que la notificación administrativa está prevista para el caso de que el accionado no haya opuesto excepciones, y en este caso sí las opuso. Asimismo se sostuvo que altera el derecho del accionado a que sus disidencias con el Fisco sean decididas por el Juez competente y no por una dependencia del Poder Ejecutivo, el que carece de facultades jurisdiccionales, como así también que dicha normativa afectaba su derecho de propiedad y que se sujetaba al demandado a las decisiones emitidas por funcionarios a los que se les ha otorgado prerrogativas extraordinarias no autorizadas por la Constitución. En síntesis, demuestra que es falso que no se haya aducido o acreditado el perjuicio sufrido. Asimismo sostiene que el accionado tiene derecho a que la determinación de honorarios sea practicada por un juez y no por la misma parte y agrega que los traslados y vistas sólo pueden ordenarse mediante resoluciones judiciales, pues ello es una manifestación del principio de división de poderes, que es uno de los pilares sobre los que se erige el sistema representativo y republicano. Por otra parte se agravia porque al pronunciarse sobre el pedido de levantamiento de embargo, el Tribunal sostuvo que no advierte vulneración que la medida cuestionada pueda haber ocasionado, toda vez que existe una sentencia firme de condena, a lo que contesta que en virtud de las normas constitucionales oportunamente invocadas, no puede privarse al accionado de su derecho de disponer hasta que exista una resolución judicial que ordene la traba del embargo. Sin embargo, entiende el recurrente, la norma que faculta a los agentes fiscales a trabar embargo es también inconstitucional. En resumen, concluye que esta Alzada deberá revocar el pronunciamiento recurrido, declarar la nulidad de la cédula en cuestión, la inconstitucionalidad de la normativa atacada y el inmediato levantamiento de la medida (si hubiese sido trabada).- A fs. 102/111 la parte actora evacua el traslado oportunamente corrido y pide el rechazo del recurso interpuesto y la consiguiente confirmación del decisorio cuestionado, con costas.-II- El planteo efectuado por la recurrente requiere, para su óptima comprensión, de una descripción de las circunstancias que surgen de las presentes actuaciones. Con fecha 17 de agosto de 1999 la A.F.I.P. promovió ejecución fiscal en contra de Juan C. Moroni, persiguiendo el cobro de la suma de \$ 13.936,67. Como consecuencia de ello, y en virtud de lo dispuesto por la ley ritual 11.683 (t.o. 1998), la Inferior libró mandamiento de intimación de pago y embargo por dicha suma, con más la de \$ 2.787,00, en concepto de intereses y costas, haciendo constar que dicho requerimiento importaba la citación para oponer excepciones, si las tuviere. Asimismo facultó al Agente Judicial Humberto Romero de la Vega para intervenir en el diligenciamiento de dicha medida cautelar (fs. 5/6). Al contestar la demanda (fs. 33/35), la accionada interpuso excepciones de inhabilidad de título y litispendencia y, por último, plantea "...la inconstitucionalidad de toda norma legal que haya delegado facultades en la Jefa Interina de Agencia Sede Córdoba n° 2 de la Región Córdoba para extender certificados de deuda que habiliten ejecuciones fiscales..." (fs. 34 vta.). Tales planteos fueron resueltos por la a quo, quien se pronunció por su rechazo y ordenó mandar a llevar adelante la ejecución en cuestión, hasta lograr el íntegro pago de la suma reclamada (\$13.936,67) con más los intereses legales, e impuso las costas a la ejecutada (fs. 55/58vta.).-Continuando con el análisis de las presentes actuaciones, surge que a fs. 64 el Agente Fiscal de la A.F.I.P., en virtud de las disposiciones contenidas en el artículo 92 de la ley 11.683 t.o. 1998 y las modificaciones introducidas por la ley 25.239, formula la liquidación que estima pertinente, la que asciende a la suma de \$ 21.973,40, estableciendo en el punto II) de dicho escrito que la aludida planilla se notificaría a la accionada de conformidad a la normativa citada en el apartado I), comunicándole asimismo a V.S. "...que se ha dispuesto librar oficio de embargo y/o inhabilitación sobre bienes inmuebles inscriptos a nombre del demandado Moroni Juan C.... en el departamento capital por la suma de \$ 25.269,40, monto que surge de la planilla formulada supra con más el 15% en que se estiman intereses y costas provisionales..." (fs. 64). Frente a ello, la parte actora plantea la inconstitucionalidad de la ley 25.239 y solicita también la nulidad

de la cédula de notificación que le fuera oportunamente cursada, como así también el levantamiento del embargo cuyo libramiento es mencionado por el doctor R. de la V. (fs. 67/70vta.). Este planteo mereció el rechazo por parte de la Sentenciante (fs. 84/90), decisión que la demandada cuestiona y este Tribunal de Alzada debe resolver. IV- Así las cosas, y previo a entrar al tratamiento de la cuestión planteada, he de señalar que si bien es cierto que la parte accionada, al contestar la demanda (lo cual tuvo lugar el día 21 de septiembre de 1999), ya había efectuado un planteo de inconstitucionalidad -que fuera rechazado por la sentenciante a fs. 55/58vta.- también lo es que el mismo no pudo referirse a la ley 25.239, puesto que en dicha fecha este ordenamiento legal no había entrado en vigencia, por lo que mal pudo, en aquella oportunidad, cuestionar un dispositivo legal inexistente. En consecuencia, la primera oportunidad que tuvo el recurrente para plantear sus objeciones en relación a la aplicación de las disposiciones contenidas en la ley 25.239 fue al notificársele la liquidación respectiva. V- Efectuada esta aclaración, y luego de analizar detenidamente la cuestión planteada, he de señalar que, en términos generales, la misma ya ha sido resuelta por esta Sala A. En efecto, en la causa: "Administración General de Ingresos Públicos c. Hemodinamia Rio Cuarto S.R.L." (Prot. 55-A, F° 132), con voto del Juez Becerra Ferrer, al cual me adherí, se sostuvo que las modificaciones al artículo 92 de la ley 11.683 (t.o. 1998) introducidas por los incs. 5 y 7 del artículo 18 de la ley 25.239 que allí se cuestionaban eran francamente inconstitucionales, desde que el procedimiento fiscal previsto afecta decididamente el principio republicano de división de poderes, al habersele asignado al Poder Administrador claras facultades jurisdiccionales, al punto tal que resulta difícil y complejo dirimir quien, en definitiva, resulta ser el titular del ejercicio jurisdiccional. Y se agregó: "...Pocos ejemplos bastan para corroborar lo antes expuesto, a saber: de conformidad con la ley n° 25.239, es el agente fiscal -y no el juez- quien está facultado para librar bajo su sola firma mandamiento de intimación de pago y de embargo; asimismo debe trabar las medidas precautorias correspondientes, por lo que, a los fines de su anotación, debe expedir -el agente fiscal y no el magistrado "asignado"- un oficio, el cual tendrá el mismo valor de una requisitoria y orden judicial. ...Lo expuesto precedentemente ilustra de modo completo y claro en orden al rol meramente "pasivo" asignado al Juez en este tipo de contiendas judiciales, desde que la mayor parte del proceso judicial quedó a cargo del Organismo Administrativo, siendo la intervención del Magistrado prácticamente mínima o casi inexistente. Resulta indudable entonces que las atribuciones que esta ley confiere a los agentes dependientes de la AFIP constituyen funciones y tareas que, de ordinario, compete a los jueces, desconociéndose así que el organismo fiscal dependiente del PEN no puede ejercer poderes y atribuciones que le están expresamente prohibidas por la Constitución a dicho Poder Ejecutivo, ello conforme lo dispuesto en el art. 109, por lo que la violación al principio constitucional de la división de poderes deviene palmaria." Dentro de este contexto, se afirmó que "...de admitirse el procedimiento en cuestión, no sólo se le impide al justiciable el acceso y el derecho al juez natural y se lo priva de garantías elementales, como lo son la igualdad de trato y el debido proceso, sino que, en cierto modo, el Poder Judicial en sí mismo estaría abdicando en el cumplimiento de su función primigenia, cual es la de administrar justicia." -Asimismo se agregó: "Continuando con el análisis de la normativa que en esta causa se cuestiona, y en concordancia con lo expuesto precedentemente, entiendo que sus disposiciones implican un claro agravio a la garantía constitucional de defensa en juicio y debido proceso. Ello así, por cuanto demás está decir que la administración de justicia la ejercen los órganos judiciales -y no el Poder administrador- y en este caso concreto pareciera ser que la función de aquel permanece "latente" y expectante a lo que decida, haga o deje de hacer el agente fiscal dependiente de la AFIP. Dicho de otro modo, no hace falta realizar un gran esfuerzo interpretativo para darse cuenta que la figura del Juez como "tercero imparcial" existente en todo proceso, aquí brilla por su ausencia, puesto que el organismo fiscal se convierte, por imperio legal, en juez "director del proceso" y parte a la vez. He aquí entonces una nueva violación a otra garantía constitucional, la de igualdad de las partes en el proceso, consagrada en el artículo 16 de nuestra Carta Magna. Podrá alegarse que el magistrado interviene en caso que el demandado haya opuesto excepciones. Sin embargo ello no es suficiente, puesto que no impide el posible daño infringido al accionado, quien aún antes del pronunciamiento del Sentenciante ya pudo verse afectado en la libre disponibilidad de sus bienes por decisión, lo reitero, de un mero funcionario del Poder Administrador y, consecuentemente, ajeno al Poder Judicial". Finalmente se concluyó: "Así las cosas, la inconstitucionalidad de la normativa aquí analizada (se refiere a los incs. 5 y 7 del art. 18 de la ley 25.239, que sustituye el art. 92 de la ley 11.683 t.o. 1998) es palmaria, y no puede justificarse en la urgencia de paliar el déficit fiscal... Nadie discute la necesidad -y, más aún, deber- del Estado de ejercer su potestad en materia tributaria; nadie cuestiona sus facultades para disponer medidas tendientes a combatir, del modo más eficaz posible, la evasión fiscal. Pero deviene igualmente indiscutible que todo ello debe ejercerse dentro del marco que le otorga la Constitución Nacional". A mayor abundamiento ver P° 55-A F°132, sala A, Secret. II.-VI- En el caso que nos ocupa, se advierte un perjuicio concreto en desmedro del recurrente, ya que en oportunidad de efectuar la planilla de liquidación en cuestión la parte actora le "comunicó" a la Magistrada interviniente que había dispuesto librar oficio de

embargo y/o inhibición de bienes inmuebles del demandado por la suma de \$ 25.269,40, lo cual, ciertamente, le causa un perjuicio real y concreto al quejoso, desde que dicha suma es muy superior a la ordenada a través del pronunciamiento judicial de fecha 8 de mayo de 2000 (fs. 55/58vta.). Dicho en otros términos: el agente fiscal dependiente de la AFIP no solicitó una ampliación del embargo anteriormente ordenado (que ascendía a la suma de \$ 13.936,67, con más los intereses legales) sino que se limitó a "comunicarle" a la a quo que había dispuesto librar oficio de embargo y/o inhibición de bienes inmuebles del accionado por una suma sustancialmente mayor a la prevista en la resolución de fs. 55/58vta. Por ello puede concluirse válidamente que le asiste razón al recurrente en cuanto sostuvo que dicha medida lesionaba el derecho de propiedad consagrado en el art. 17 de la Constitución Nacional, el que establece que "La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella sino en virtud de sentencia fundada en ley...". Concordantemente con lo expuesto estimo errónea la afirmación de la Sentenciante, en cuanto sostuvo que "...no se advierte la vulneración que tal medida -se está refiriendo al embargo que el agente fiscal le informó que iba a trabar- pudiere haber ocasionado al derecho de propiedad del ejecutado, toda vez que existe una sentencia firme que lo condena a pagar el capital reclamado por la actora en su demanda, con más los intereses que en ella se señalan y las costas del juicio...". Y entiendo equivocado este planteo, puesto que el pronunciamiento a que alude la Inferior admite la demanda por la suma de \$ 13.936,67, con más los intereses y costas (fs. 58vta.), y no por el monto -sensiblemente mayor, lo reitero- \$ 25.269,40 por el cual la actora pretende se ejecute la medida cautelar en cuestión (fs. 64).-VII- Continuando con el tratamiento de las quejas vertidas por la parte recurrente, he de referirme a la relativa a la notificación administrativa efectuada por el Agente Fiscal, en virtud de lo dispuesto por la ley 25.239. Dicha disposición prevé expresamente que: "...El agente fiscal representante de la Administración General de Ingresos Públicos procederá a practicar liquidación notificando administrativamente de ella al demandado por el término de cinco (5) días, plazo durante el cual el ejecutado podrá impugnarla 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...". Analizada la disposición precedentemente transcrita, soy de la opinión que esta facultad delegada a los agentes dependientes de la AFIP no lesiona ni restringe derechos de raigambre constitucional, desde que la propia disposición legal prevé que, en caso de advertir objeciones o cuestionamientos, el ejecutado podrá impugnarla ante el Juez asignado. Así las cosas, coincido con la Sentenciante en cuanto sostuvo que, en definitiva, el acto ha producido la finalidad buscada, esto es, poner en conocimiento del ejecutado el monto a que asciende la liquidación resultante, de modo tal que, conforme el artículo 169 del CPCCN invocado por las partes, no es procedente la nulidad por la nulidad misma si, en definitiva, el acto cumplió con el fin específico para el cual estaba destinado, como sucede en este caso. Cabe aclarar que la afirmación del recurrente, en el sentido que "...la notificación administrativa está prevista para el caso de que el accionado no haya opuesto excepciones..." (fs. 96) es errada, desde que una simple e íntegra lectura de la normativa aquí analizada permite advertir que en tales términos no ha sido dispuesta dicha medida, es decir que en modo alguno la notificación administrativa ha quedado limitada sólo para el caso en que el demandado no haya opuesto excepciones, como lo señala -equivocadamente- el quejoso.

VIII- Por último, y respecto al argumento recursivo relativo a que su parte tiene derecho a que la determinación y estimación de honorarios sea practicada por un juez y no por la misma parte, entiendo que el planteo es correcto y ajustado a derecho, por lo que, en principio, le asistiría razón en su reflexión. No obstante ello, en este caso particular y concreto, tal planteo carece de fundamento, desde que fácil es advertir que los honorarios consignados en la liquidación de fs. 64 han sido regulados judicialmente (pronunciamiento obrante a fs. 55/58vta.). En síntesis, esta queja debe desestimarse, sin más consideraciones.

IX- Por todos los fundamentos expuestos es que concluyo que la resolución recurrida debe revocarse y, en consecuencia, corresponde declarar la inconstitucionalidad parcial de los incs. 5 y 7 del art. 18 de la ley 25.239 que sustituye el art. 92 de la ley 11.683 (t.o. 1998), con el alcance y limitaciones señaladas en los considerandos pertinentes, dejándose así sin efecto las medidas cautelares (ampliación de embargo y/o inhibición de bienes) que la propia AFIP declara haber efectuado en la presente causa (fs. 64 in fine).

X- Revocada la resolución recurrida, resta referirme a las costas originadas en esta Alzada, las que se imponen por el orden causado, atento a la naturaleza y lo novedoso de la cuestión debatida (arts. 68, 2do. párrafo, y 69 del CPCCN). Los honorarios de los letrados patrocinantes de la parte demandada, doctores J. H. G. y R. E. S. B., por la labor profesional desplegada en esta Alzada, se estiman en el 33% de lo que oportunamente ha regulado la Inferior (art. 14 de la ley 21.839), no efectuándose lo propio con los letrados de la AFIP, atento ser profesionales a sueldo de su mandante (art. 2 de la referida ley arancelaria en vigencia). Así voto.

El doctor Becerra Ferrer dijo: Que por análogas razones a las expresadas por el Juez preopinante, doctor Aliaga Yofre, votaba en idéntico sentido. Por el resultado del Acuerdo que antecede; se resuelve: 1) Revocar la resolución recurrida y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad parcial de los incs. 5° y 7° del artículo 18 de la ley 25.239 que sustituyó el art. 92 de la ley 11.683 (t.o. 1998), con el alcance y limitaciones señaladas en los

considerandos pertinentes, dejándose así sin efecto las medidas cautelares (ampliación de embargo y/o inhibición de bienes) que la propia AFIP declara haber efectuado en la presente causa (fs. 64 in fine). 2) Imponer las costas por el orden causado (arts. 68, 2da. parte y 69 del CPCCN), estimándose los honorarios de los letrados patrocinantes de la parte accionada, doctores J. H. G. y R. E. S. B., por la labor profesional desplegada en esta Alzada, en el 33% de lo que ha regulado la Sentenciante de la instancia anterior (art. 14 de la ley 21.839), no efectuándose lo propio con los letrados representantes de la AFIP, atento ser profesionales a sueldo de su mandante (art. 2 de la ley arancelaria en vigencia). - Gustavo Becerra Ferrer - Humberto J. Aliaga Yofre .

Tribunal: Juzgado Federal de 1a Instancia de Paso de los Libres (JFedPasodelosLibres)

Fecha: 12/02/2001

Partes: D.G.I. c. Zampedri, Mario L.

Publicado en: LLLitoral, 2002-60

HECHOS: Un contribuyente fue demandado por la AFIP por cobro de impuestos. El agente judicial dictó y diligenció por sí mismo un embargo sobre sus cuentas bancarias de acuerdo a las facultades otorgadas por el art. 92 de la ley 11.683. El contribuyente se presentó solicitando la declaración de inconstitucionalidad de dicha norma y la nulidad de todo los actos procesales y de la medida cautelar dispuesta. El juez federal acoge el planteo. SUMARIOS: 1. El art. 92 de la ley 11.683 de procedimiento tributario, texto según art. 18 de la ley 25.239 (Adla, 1920-1940, 309; LX-A, 120), que faculta a los agentes de la Administración Federal de Ingresos Públicos para librar mandamiento de intimación de pago y embargo y trabar medidas cautelares, viola el principio de igualdad consagrado en el art. 16 de la Constitución Nacional pues crea a favor del fisco un verdadero fuero personal en el que la administración actúa como juez y parte. 2. La inconstitucionalidad de una norma -en el caso, del art. 92 de la ley 11.683 de procedimiento tributario, texto según ley 25.239 (Adla, 1920-1940, 309; LX-A, 120)- puede ser analizada por vía de incidente promovido en el marco de una ejecución fiscal, pues el planteo articulado importa una acción directa de inconstitucionalidad. 3. El ejercicio del control de constitucionalidad por el Poder Judicial no configura una intromisión en el poder creador de la norma, pues no tiene por objeto evaluar el mérito oportunidad o conveniencia del acto sino simplemente confrontar el texto de la ley con las normas de la Constitución Nacional y dilucidar si la aquella se conforma a ésta última o si, por el contrario, vulnera los principios, derechos y garantías consagrados en la norma superior. 4. Es inconstitucional el art. 92 de la ley 11.683 de procedimiento tributario, texto según art. 18 de la ley 25.239 (Adla, 1920-1940, 309; LX-A, 120), en tanto faculta a los agentes de la Administración Federal de Ingresos Públicos para librar mandamiento de intimación de pago y embargo y trabar medidas cautelares, ya que afecta el principio republicano de división de poderes al detentar la administración facultades jurisdiccionales, lo que está vedado por el art. 109 de la Constitución Nacional. 5. El art. 92 de la ley 11.683 de procedimiento tributario, texto según art. 18 de la ley 25.239 (Adla, 1920-1940, 309; LX-A, 120), que faculta a los agentes de la Administración Federal de Ingresos Públicos para librar mandamiento de intimación de pago y embargo y trabar medidas cautelares, viola el derecho a la jurisdicción en cuanto convierte al juez en un mero instrumento formal para solo ponerlo en conocimiento de los actos realizados por la administración, impidiéndole de ese modo ejercer su plena potestad jurisdiccional. TEXTO COMPLETO: 1ª Instancia.- Paso de los Libres, febrero 12 de 2001. Considerando: I. Que de fs. 1/4 se presenta el doctor A. R. R. en ejercicio de la representación ejercida del ejecutado en los autos principales, y promueve incidente de nulidad de ejecución en base a la inconstitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683, texto según ley 25.239, solicitando se declare la misma, con costas. Funda la incidencia en que el Congreso de la Nación sancionó con fecha 29/12/99 la ley 25.239, cuyo art. 18, punto 5, sustituyó el art. 92, acordando al agente fiscal que representa la Administración Federal de Ingresos Públicos en el juicio de ejecución fiscal, facultades hasta entonces desempeñadas por los jueces, entre las que figuran las de librar bajo su firma el mandamiento de intimación de pago, embargo, secuestro y notificaciones; trabar medidas precautorias alternativas; 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; llevar adelante la ejecución de los bienes embargados mediante subasta o por concurso público; expedir oficios y controlar su diligenciamiento; anotar medidas cautelares y notificarlas mediante oficios o medios informáticos; practicar la liquidación de la deuda y estimar sus propios honorarios; comunicar al juez el secuestro de bienes y la subasta. Que en el caso de autos, el Fisco Nacional inició la ejecución fiscal y el agente judicial dictó y diligenció por sí misma la traba de embargo sobre las cuentas bancarias de su mandante, sin intervención del juez de la causa, todo conforme a lo dispuesto por el referido art. 92 de la ley 11.683, modificado por ley 25.239, norma a todas luces inconstitucional. Que también la AFIP estaría ejerciendo facultades no reglamentadas, ya que el art. 107 de la ley 11.683 no fue objeto de reglamentación por parte del poder ejecutivo o del ente recaudador.

Fundamenta la alegada inconstitucionalidad en que el ejercicio de las facultades del art. 92 de la ley 11.683 se encuentra en flagrante violación de los arts. 17, 18 y 109 de la Constitución Nacional y la disposición 8, punto 1, del Pacto de San José de Costa Rica. Que la norma cuestionada sustrae del control del juez de la causa una grave restricción al derecho de propiedad de su mandante, cuando en virtud del art. 17 de la CN, siempre debe intervenir un magistrado judicial para afectar ese derecho constitucional. Que, asimismo, la traba de medidas cautelares importa un grave menoscabo del derecho de defensa de su mandante, en cuanto el art. 92 de la ley 11.683 dispone que la responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas adoptadas por el agente fiscal, quedarán sometidas a las disposiciones del art. 1112 del Cód. Civil, sin perjuicio de la responsabilidad profesional pertinente ante su entidad de matriculación. Que de esa manera se suprime de un plumazo el Capítulo III del Título IV del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, normas que permiten a su mandante una defensa oportuna y eficaz respecto de las medidas cautelares adoptadas. De tal manera que, de seguirse el camino propuesto por la ley 25.239, la única posibilidad que tendría su mandante sería la de iniciar un juicio de responsabilidad por daños y perjuicios contra el agente fiscal, desentendiéndose el Estado Nacional de la responsabilidad por el hecho de sus dependientes. En tal sentido se pregunta el incidentista qué capacidad patrimonial puede tener un empleado administrativo frente al Estado Nacional, que se presume siempre solvente. Que además, el juicio ordinario posterior sería inoportuno y tardío en cuanto la sentencia llegaría cuando el daño ya se hubo producido. En tal sentido afirma que la ley 25.239 lesiona el Pacto de San José de Costa Rica en cuanto dispone el mismo 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, para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. Expresa asimismo que la ejecución fiscal según las normas de la ley 25.239, vulnera también la división de poderes del Estado consagrada en la Constitución Nacional. Que el art. 109 de esta última norma prescribe que en ningún caso el presidente de la Nación puede ejercer funciones judiciales, arrogarse el conocimiento de causas pendientes o restablecer las fenecidas. Cita doctrina con relación a dicho aspecto. Que en el caso de autos, la medida cautelar fue dispuesta por un funcionario de la contraparte y la ejecución fiscal en trámite por ante el juez de la causa podría pasar a ser entendida por personal dependiente de la parte actora, el Fisco Nacional. De esa forma, el agente fiscal se transforma en juez y parte y no sólo respecto al caso puntual de las medidas cautelares, sino también en la eventual ejecución de las sentencias, liquidación, subasta y regulación de honorarios; estando en cambio, la autoridad ejercida por el juez natural de la causa, por encima de los sujetos del conflicto, garantizando el derecho de defensa de las partes. Concluye en que la posibilidad de que se sustancie toda o parte de la ejecución fiscal por un funcionario del Poder Ejecutivo, importa una restricción ilegítima e inconstitucional a los derechos de propiedad y de defensa en juicio de su mandante. Cita jurisprudencia en apoyo a los argumentos esgrimidos y solicita que en primer lugar se declare la inconstitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683, texto según ley 25.239 y en segundo término se declare nula la ejecución fiscal iniciada, de todos los actos procesales cumplidos en los autos principales y de la medida cautelar dispuesta contra su mandante sobre la base de normas contrarias al texto constitucional. Finalmente solicita, con el fin de evitar daños de difícil reparación ulterior, la suspensión del proceso principal conforme lo dispuesto por el art. 176 del CPCCN. Asimismo, hace reserva del caso federal. II. Que a fs. 5 se ordena formar el correspondiente incidente de nulidad de ejecución, se dispone correr traslado del mismo a la contraria y suspender el trámite del proceso principal hasta tanto recaiga resolución en el presente incidente. III. Que de fs. 6/10 y vta. el representante de la Administración Federal de Ingresos Públicos contesta el traslado corrido solicitando por las razones que expone, su total rechazo, con costas al incidentista. Cuestiona en primer lugar la procedencia del incidente en este tipo de proceso, en cuanto la defensa de inconstitucionalidad no es en principio admisible en las ejecuciones ya que no se encuentra prevista en la enumeración del art. 544 del CPCCN, citando jurisprudencia al respecto, remarcando que en la totalidad de los códigos procesales, incluido el de la Nación, la enumeración de las defensas oponibles es taxativa. Se opone asimismo a la nulidad de lo actuado en el expediente principal solicitada por el incidentista, en cuanto una nulidad sólo es admisible cuando no se ha actuado conforme a derecho. Ello así, en el caso de autos todo lo actuado en el expediente se encuentra ajustado a las prescripciones de la ley 25.239 sancionada por el Congreso de la Nación en un todo de acuerdo con la Constitución Nacional. Que el proceso principal no adolece de vicios ni de forma ni de fondo, siendo que la demandada en ningún momento cuestiona el proceso ni la actuación de esta parte, sino que simplemente en forma genérica se limita a expresar su disconformidad con el contenido de la ley cuestionada. Por ello solicita que se rechace el incidente. Sostiene que no es cierto, tal lo afirma la demandada, que la AFIP tenga facultades judiciales o funciones de carácter judicial. Que tampoco es cierto que el juicio de ejecución fiscal se inicia sin intervención del Poder Judicial. Que en ese sentido el art. 92 de la ley 11.683 establece que la demanda será interpuesta por el Agente Fiscal 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, informando según surja de la boleta de deuda, el nombre del demandado, su domicilio, carácter del mismo, concepto, monto reclamado, etc... Asimismo, deberá informar las medidas precautorias a trabarse. Que con ello se observa que el procedimiento siempre se inicia con intervención judicial, y se ajusta a las mismas premisas de la ley anterior a la reforma. Luego de interpuesta la demanda, todos los actos posteriores (mandamientos, oficios, cédulas, etc...) deben contener número de expediente judicial y juzgado interviniente. Que una vez cumplidos dichos recaudos, los Agentes Fiscales están facultados a librar mandamiento de intimación de pago y embargo. Afirma así categóricamente que tales funciones realizadas por los agentes fiscales no son judiciales. Los requisitos y contenido de aquel mandamiento en nada difieren del que era librado por orden judicial. Que de contener dicho mandamiento alguna irregularidad, el juez de oficio o a pedido de parte puede y debe decretar la nulidad de todo lo actuado. De la misma manera procederá si existen irregularidades en la confección de la demanda, en la traba de alguna medida cautelar, en alguna notificación, etc... Sostiene que la diferencia estriba que con el nuevo procedimiento se logra mayor celeridad y eficacia, haciendo del proceso ejecutivo un verdadero proceso ejecutivo sin que por el excesivo recargo de los Juzgados el tiempo llegue a ordinarizarlos en cuanto a los plazos de trámites desvirtuando su naturaleza. Que esas razones fueron correctamente interpretadas por el legislador al momento de sancionar la ley 25.239. Por ello, sin alterar el derecho de defensa de los contribuyentes ni interferir en la esfera judicial, logró atribuirle al proceso ejecutivo mayor celeridad y así también optimizar la recaudación fiscal, regularizar la grave crisis fiscal, el déficit en las cuentas públicas, el saneamiento fiscal y bajar los intereses para fomentar clima de inversión. Que todo ello hace al bienestar general del país y cuyos objetivos están por encima de los intereses de los particulares. Que en cuanto al procedimiento en sí, con la reforma introducida por la ley 25.239 se ha logrado mayor celeridad ya que una vez interpuesta la demanda se agiliza el trámite del libramiento y diligenciamiento del mandamiento de intimación de pago. Que, asimismo, es también el Juzgado quien, si aquel instrumento no es observado, declara expedita la ejecución. Por ello se pregunta una vez más en qué momento o circunstancia se entromete el Poder Ejecutivo en la esfera del Poder Judicial. Que en el mismo mandamiento se hace saber la existencia de la deuda, se adjuntan copias de toda la documentación para conocimiento del ejecutado y se le concede plazo para oponer excepciones ante el Juzgado competente. Que con relación al principio constitucional de división de poderes, sostiene que de declararse la inconstitucionalidad de la ley 25.239 sería el Poder Judicial el que invadiría la esfera del Poder Legislativo. Que se la considere justa o injusta la ley 25.239 fue sancionada, promulgada y publicada siguiendo el procedimiento establecido en la Constitución Nacional para que una ley tenga el carácter de tal. Que una vez vigente dicha ley, el juzgador debe limitarse a proceder conforme a ella, y controlar que la misma se aplique correctamente. Cita jurisprudencia en el sentido que les está vedado a los tribunales juzgar sobre el mérito intrínseco de las leyes y sobre su justicia en abstracto. Manifiesta que de declararse inconstitucional la ley y reiterarse dicho criterio en futuras sentencias, de hecho el Poder Judicial estaría derogando una ley sancionada por el Congreso. Que de ser ello así, el Poder Legislativo debería consultar al Poder Judicial, previo sancionar una ley, si en el futuro la va a aplicar o no. Que ese sería el caso concreto de intromisión de un poder del Estado sobre otro. Plantea finalmente que de declararse la inconstitucionalidad de la ley 25.239 en reiteradas y sucesivas causas se produciría un concreto estado de indefensión del Estado Nacional ya que este último tendría vedada la posibilidad de ejecutar el cobro de los tributos. Se produciría un vacío legal ya que el anterior procedimiento de ejecución fue derogado y el actual no resultaría aplicable según la Justicia. Que no debe olvidarse que estamos en presencia del texto legal base para que el Poder Ejecutivo logre los objetivos propuestos por la Carta Magna cual es lograr el bienestar general. Que para ello debe contar con la recaudación de las tributos; y sería el Poder Judicial quien se lo estaría impidiendo. Por último destaca la gravedad institucional que significaría la intromisión del Poder Judicial en la esfera del Poder Legislativo, destacando las graves consecuencias de dicha intromisión cuales serían la paralización del funcionamiento del estado en casi todas sus esferas y estratos y el consecuente perjuicio para los habitantes. Formula reserva del caso federal y peticona se rechace el planteo de nulidad y se impongan las costas al incidentista. IV. Que conforme ha quedado trabada la litis, corresponde en primer lugar, por ser asimismo una cuestión introducida por la incidentada, establecer la procedencia o no del incidente como vía procesal idónea para declarar la inconstitucionalidad de una norma legal, en el caso de la ley N° 25.239. Lo señalado precedentemente se vincula en forma directa con el ejercicio del control de constitucionalidad que, como facultad y deber, le ha sido encomendado al Poder Judicial. La incidentada en su pieza de responde sostiene que la declaración de inconstitucionalidad de una ley dictada formalmente por el Congreso de la Nación constituye una concreta intromisión del Poder Judicial en la órbita del Poder Legislativo, el cual en el caso concreto ha sancionado la cuestionada ley siguiendo cada uno de los pasos que para ese fin indica la Constitución Nacional. No comparte este Tribunal tal postura en cuanto el ejercicio del control de constitucionalidad por el Poder Judicial no puede ser califica-

do como una "intromisión" de este último en el Poder creador de la norma, sea que ésta emane del Poder Ejecutivo o del Legislativo. El control de constitucionalidad no tiene por objeto, como se expresa, evaluar el mérito, oportunidad o conveniencia del acto sino simplemente confrontar el texto de la ley con las normas de la Constitución y dilucidar si la misma se conforma con esta última, norma de rango superior o si, por el contrario, vulnera los principios, derechos y garantías en aquella consagrados. Y en ese sentido, disintiendo una vez más con la incidentada, el hecho de que una ley tenga al decir del constitucionalista Linares "fundamento de existencia" en cuanto se dictó siguiendo y respetándose los pasos establecidos en la Constitución Nacional, no significa que posea "fundamento de razonabilidad", en cuanto sea justa. Es decir, una norma puede ser formalmente válida en cuanto a su existencia como tal, pero intrínsecamente irrazonable si contiene preceptos contrarios a la Constitución Nacional. En resumidas cuentas, el hecho de que una ley emane del Congreso de la Nación no quiere decir que no pueda ser objeto de control de constitucionalidad y, si corresponde, sea declarada inconstitucional. Ello, se reitera, no constituye una intromisión en la órbita del Poder del cual ha emanado la norma objeto del contralor. Como se dijo, existiría una intromisión, si el juicio se ejerciera sobre el mérito, oportunidad o conveniencia que tuvo en mira el Legislador al sancionar la ley, aspectos estos ajenos a la revisión judicial. Nuestra Constitución Nacional es suprema porque es la norma jerárquica superior, posee el grado supremo, por lo que las restantes normas que conforman la aludida gradación normativa, deben conformarse a ella, a sus preceptos. Por ello, la Constitución tiene supremacía sobre las leyes nacionales (art. 28, C.N.), lo cual determina que éstas únicamente puedan reglamentar los derechos contenidos en la Norma Fundamental de manera razonable. Afortunadamente nuestro sistema constitucional consagra un procedimiento efectivo que garantiza la vigencia de dicha supremacía sobre el resto de la legislación. Caso contrario, se correría el riesgo de convertir a la Constitución en una simple hoja de papel de carácter nominal. De los dos sistemas de control de la supremacía constitucional que existen en el derecho comparado, el denominado "Control Político", llevado a cabo por órganos o tribunales especiales que derogan o anulan las normas inconstitucionales -sistema de los países europeos-, y el "Control Judicial", llevado a cabo por tribunales ordinarios, que no derogan las leyes inconstitucionales sino que las dejan de lado en los casos concretos, nuestro país adopta este último, con la característica de ser a su vez "difuso", es decir, dicha función la pueden ejercer, en forma descentralizada, los tribunales ordinarios. En el recordado *leading case* "Municipalidad de la Capital c. Elortondo" (F. 33-184), primer fallo nacional en el cual se declaró la inconstitucionalidad de una ley, dijo la Corte en la sentencia "que es elemental en nuestra organización constitucional la atribución que tienen y el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con ésta y abstenerse de aplicarlas si las encuentran en oposición a ella". Es así que las leyes que sanciona el Congreso de la Nación pueden ser sometidas al control de constitucionalidad que ejercen los jueces de la Nación cuales agentes naturales previstos por la Ley Fundamental para ese fin, en el caso concreto. Dilucidada la precedente cuestión corresponde resolver la viabilidad del proceso incidental como vía procesal útil para el control de constitucionalidad. En ese sentido, la incidentada cuestiona la procedencia de la introducción de la defensa de inconstitucionalidad vía incidente en el marco de una ejecución fiscal. Sabido es que no existe por vía legislativa ni jurisprudencial una acción declarativa de inconstitucionalidad pura en el orden Federal. No obstante ello, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha admitido que el pedido de declaración de inconstitucionalidad podrá deducirse bajo la forma de amparo, de acción de mera certeza o bien del juicio sumario en materia constitucional para prevenir o impedir lesiones de derechos de base constitucional. Tradicionalmente no admitía declaraciones judiciales generales y directas de inconstitucionalidad de las normas o actos de los otros poderes, es decir declaraciones abstractas (Fallos, 256:110; 243:178), limitando el control de constitucionalidad a los supuestos en que se puede llegar a una sentencia de condena (Fallos, 255:88; 256:386; 265:225; 263:397). Pero tal criterio sufrió un importante vuelco a partir del caso "Prov. de Santiago del Estero c. Gobierno Nacional", del 20/08/85 (LA LEY, 1986-C, 117), a partir del cual reconoce la posibilidad de ejercer el control preventivo de constitucionalidad por la vía de la acción meramente declarativa de certeza. Posteriormente, siguiendo esa línea evolutiva, también aceptó en su jurisdicción originaria el cambio del "nomen iuris" de la acción cuando, por ejemplo, habiéndose promovido un amparo en el cual se impugna la constitucionalidad de una ley, endereza el procedimiento por la vía que considera pertinente, conforme la naturaleza de la pretensión deducida. Y así lo hizo en la causa "Asociación de Grandes Usuarios de Energía de la República Argentina (AGUEERA) c. provincia de Bs. As." del 22/04/97 (LA LEY, 1997-C, 322), en el cual expresó que "El pedido de declaración de inconstitucionalidad de una norma importa el ejercicio de una acción directa de inconstitucionalidad, de aquellas que explícitamente ha admitido la jurisprudencia como medio idóneo -ya sea bajo forma de amparo, la acción de mera certeza o el juicio sumario en materia constitucional- para prevenir o impedir las lesiones de derechos de base constitucional". Como se observa, la Corte avanza un paso más y aclara que el control de constitucionalidad puede

también intentarse por otros procesos abreviados que permitan conocer la constitucionalidad del acto impugnado. Concretamente, el "incidente" es también admitido por el Alto Tribunal como vía procesal apta para el control de constitucionalidad. Así lo expresó "in re" "Recurso de hecho deducido por Obras Sanitarias de la Nación en el incidente de inconstitucionalidad del dec. 2195 del Poder Ejecutivo nacional", del 19/11/87 (J.A., 1998-I-509), en el cual se expresa, sentando la doctrina anteriormente citada, que "Más allá del 'nomen juris' empleado, el pedido de declaración de inconstitucionalidad del dec. 2125/87 importa el ejercicio de una acción directa de inconstitucionalidad, de aquellas que explícitamente la Corte ha admitido como medio idóneo, ya sea bajo la forma de amparo, la acción de mera certeza o el juicio sumario en materia constitucional, para prevenir las lesiones de derechos de base constitucional... El fin y las consecuencias del 'control' encomendado a la Justicia sobre las actividades ejecutiva y legislativa, requieren que el requisito de la existencia de un 'caso' o 'controversia judicial', sea observado rigurosamente para la preservación del principio de división de poderes". Augusto Morello, comentando este último fallo (J.A., 1998-I-523), a quien cabe citar por su meridiana claridad al respecto, expresa "Ahora, en la causa en comentario, la Corte subraya la procedencia de otro microproceso de conocimiento suficiente, idóneo para igual propósito de control de constitucionalidad. Nos referimos al incidente o, mejor, demanda incidental, pretensión propia, específica, conexas con la principal pero autónoma en el rol de abastecer el objeto que la justifica. Que no es otro en el caso, que el de dilucidar la inconstitucionalidad de una norma general, decreto o reglamento... El Tribunal lo expresa con todas las letras, saltando la mera designación o nominación empleada por el consumidor jurídico. Si de las piezas procesales resulta cierto que se ha dado vida a una acción directa de inconstitucionalidad, enhorabuena, pues, que eufóricamente reciba carta de ciudadanía el proceso incidental equiparado a las restantes en la función de control". En nuestro caso, el incidentista no persigue la declaración de inconstitucionalidad de las normas de la ley 25.239 en abstracto o por la inconstitucionalidad misma, sino como única forma o medio de evitar un daño grave e inminente a derechos de raigambre constitucional como consecuencia de la aplicación del trámite de ejecución fiscal conforme al procedimiento regulado por el art. 92 de la ley 11.683 modificado por ley 25.239. La entidad de los derechos constitucionales que se denuncian como vulnerados ya desde el mismo inicio del juicio, que se atribuye a la modificación del procedimiento tributario introducido por la ley 25.239, habilitan el urgente examen de constitucionalidad en el caso por la vía incidental adoptada, en cuanto el planteo de inconstitucionalidad articulado importa según la doctrina de nuestra Corte y en opinión de este Tribunal, una acción directa de inconstitucionalidad. Por lo demás estamos en presencia de un "caso" conforme lo exigen los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional, de una "causa judicial" para la jurisdicción federal, es decir, no es una acción abstracta, una "consulta" dirigida al tribunal. Admitida entonces la procedencia del incidente como vía apta para ejercer el control de constitucionalidad, corresponde adentrarnos al tratamiento de la cuestión principal, cual es establecer la constitucionalidad del art. 18, punto 5 de la ley 25.239. Cabe decir al respecto que este Tribunal ha tenido ya oportunidad de expedirse al respecto declarando la inconstitucionalidad de la ley 25.239 en la parte que modifica el art. 92 de la ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683, en los autos "Establecimientos Ganaderos Perazzo S.A. s/ Amparo - Medida Cautelar Hoy: Establecimientos Ganaderos Perazzo S.A. s/ Acción Autónoma de Inconstitucionalidad - Medida Cautelar", Expte. N° 2-6502/00, tramitados ante la Secretaría Civil, Comercial y Laboral N° 2 de este Tribunal, Resolución N° 2384 del 31/10/00. Como allí se expresara, dadas las serias afecciones a los derechos tutelados en la Constitución Nacional, que aquí se denuncia, y que se atribuye a la modificación del procedimiento tributario (N° 11.683), introducido por la ley 25.239; obliga a iniciar el análisis a partir del art. 28 de la C.N. que consagra la aplicación del principio general del derecho, como es, el de la razonabilidad, que dicha norma prescribe para hacer admisible toda fuerza normativa, en el entendimiento de que la Constitución Nacional no consagra derechos absolutos, en cuanto los derechos y garantías que ella misma reconoce, se ejercen con arreglo a las leyes que reglamentan su ejercicio, planteando el interrogante de si la ley 25.239 altera esos principios, derechos y garantías. Puede decirse que es razonable todo acto que no se traduzca en la violación de la Constitución, o en la desnaturalización de sus preceptos. En tal sentido y como ya se expresara al principio la ley 25.239 puede ser formalmente constitucional, pero esencialmente inconstitucional en cuanto su contenido no responda a la finalidad constitucional del bien común. Desde un enfoque sustancial, la norma cuestionada estaría viciada de una "ilegalidad manifiesta" en cuanto se opone a otra de rango superior, la Constitución Nacional, ya que afecta un sinnúmero de derechos en ella consagrados, así los previstos en los arts. 14, 16, 17, 18, 28, 29, 31 y 109 de la misma. Así también, la cuestionada norma puede resultar irrazonable si no guarda la proporcionalidad entre medios y fines constitucionales, si no respeta la vigencia de la libertad y dignidad del hombre. Sobre esa base, debe calificarse como irrazonables, y por ende opuestos a la Ley Fundamental, a todos aquellos actos de los órganos legislativo, ejecutivo o judicial que resultan arbitrarios por carecer de aquella proporcionalidad. En el caso concreto, la ley 25.239 introdujo sustanciales reformas al procedimiento de ejecución fiscal previsto en los arts. 92 y sigtes. de la ley 11.683, ¿la finalidad?: se dice, agilizar aún

más el ya abreviado procedimiento de ejecución fiscal para lograr el rápido ingreso en las arcas del tesoro nacional del cúmulo de deudas tributarias y previsionales que se encuentran en estado de morosidad; ¿los medios?, surgen del texto del art. 92: amplias facultades jurisdiccionales otorgadas a los Agentes Fiscales de la A.F.I.P., supresión del contralor judicial previo de aquellos actos que afectan derechos y garantías de rango constitucional, como la traba de medidas cautelares de todo tipo y la subasta administrativa de los bienes embargados, falta de dictado de sentencia de no oponerse excepciones y otros tantos aspectos más que se suman a la ya vigente inapelabilidad de la sentencia y la restricción en el número de defensas oponibles. La razonabilidad de la legislación, es la adecuación de todos sus elementos (motivos o circunstancias determinantes, fines, medios o recursos previstos y coherencia interna), con el sentido objetivo provisto por la Constitución. Siguiendo esta línea argumental y trasladado al caso particular de autos, se impone entonces efectuar un juicio de valor sobre las normas constitucionales que dicen ser conculcadas con la ley objetada; para luego concluir, acerca de la razonabilidad o no de la misma. Confrontando el procedimiento de ejecución fiscal regulado por el art. 92 de la ley 11.683, texto según ley 25.239, con las normas constitucionales que se denuncian como vulneradas puede decirse, en primer lugar, que tal procedimiento afecta seriamente el principio republicano de división de poderes, en cuanto la administración detenta facultades jurisdiccionales, lo cual está vedado expresamente en el art. 109 de la C.N., a través de las amplias prerrogativas dadas al Agente Fiscal, lo que se traduce en una confrontación absoluta con la Constitución; generando a su vez una certera confusión, en cuanto a determinar quién resulta ser el titular del ejercicio jurisdiccional. Las normas contenidas en el actual procedimiento tributario, tienen por efecto modificar formal y sustancialmente las funciones del Poder Judicial; implica en los hechos la virtual extracción de funciones propias e inherentes a dicho poder. Hoy, más que de "poderes", hay que hablar de división de "funciones", ya que el poder es uno y las funciones son varias: legislativa, ejecutiva y judicial. El aludido principio constituye uno de los pilares de la forma de gobierno representativa, republicana y federal consagrada en el art. 1 de la Constitución Nacional. Para que el sistema funcione, es imprescindible que cada función sea ejercida en plenitud y sin interferencias entre sí, las que afectarían de producirse, su independencia. "La esencia de nuestro sistema de gobierno radica en la limitación de los poderes de los distintos órganos y en la supremacía de la Constitución" (CS, "Provincia del Chaco v. Estado Nacional", 24/11/98, del voto en disidencia de los doctores Fayt, Bossert y Petracchi). En ese sentido, puede decirse que la ley 25.239, que modifica el procedimiento de ejecución fiscal, sancionada por el Poder Legislativo, ha conferido a un organismo del Poder Ejecutivo, la Administración Federal de Ingresos Públicos, funciones que son propias del Poder Judicial. Así el Agente Fiscal puede librar el mandamiento de intimación de pago, trabar todo tipo de medidas cautelares, llevar adelante la subasta de los bienes, estimar administrativamente sus honorarios, y en general realizar diversos actos procesales sin el debido control judicial previo. Todo ello, agravado en cuanto tales facultades le son otorgadas a una de las partes del proceso, la ejecutante. Ya la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la señora causa "Elena Fernández Arias y otros v. José Poggio s/sucesión" (Fallos 247:1960), referida al control judicial de los actos administrativos, al derecho a una instancia judicial, sostuvo que "Admitir la legitimidad de (este tipo de leyes), en cuanto comportan el total desposeimiento de atribuciones del Poder Judicial, importaría tanto como autorizar la supresión o cuando menos la omisión del principio de la 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." ... "El Poder Judicial, cuyo organismo supremo es la Corte, ha de velar por la supremacía de los principios constitucionales... Asimismo, esa función entraña afirmar que el Poder Legislativo, que incluso está impedido de delegar la función típica de sancionar la ley, no puede -a fortiori- disponer de las que pertenecen al Poder Judicial, transfiriéndolas al Poder Ejecutivo en evidente transgresión constitucional...". Siguiendo el orden de razonamiento indicado, se observa asimismo que los poderes otorgados a la AFIP, tipifican la vinculación Fisco-Contribuyente como una "relación de poder", abandonándose de hecho la relación que somete a ambos sujetos por igual, a la ley y al derecho. Ello, sin más, ataca el principio de igualdad consagrado en el art. 16 de la Constitución, creando a favor del Fisco un verdadero fuero personal en el que la AFIP actúa como juez y parte; mencionando así la posibilidad de disponer medidas cautelares, cuestión que por su gravedad y efectos, no pueden ser dispuestas por el propio acreedor o sus agentes, sino por los jueces naturales. Retrospectivamente se observa que desde la sanción de la ley 11.683 en el año 1932 del denominado "juicio de ejecución fiscal" por la ley 20.024, este último ha sufrido un proceso de decaimiento de derechos, como contrapartida del aumento de las prerrogativas otorgadas al Fisco, con la consiguiente afectación del derecho de defensa en juicio y del principio de igualdad procesal. Basten como ejemplos, la limitación introducida por la ley 23.658, en cuanto que la excepción de inhabilidad de título puede fundarse de allí en más, únicamente en vicios relativos a la forma extrínseca de la boleta de deuda; la limitación del número de excepciones oponibles; la incorporación del embargo general de fondos y valores, con el indeseable efecto multiplicador de embargos

que hoy tiene y, la inapelabilidad de la sentencia. Las nuevas y amplias facultades otorgadas al Fisco Nacional por la ley 25.239, inclinan aún más la balanza a favor de la parte económica y procesalmente más fuerte, acentuando la desigualdad entre las partes. Otro derecho que surge como vulnerado por el procedimiento reglado en el art. 92 de la ley 11.683, modificado por la ley 25.239, es el derecho a la jurisdicción, en cuanto se convierte al Tribunal en un mero instrumento formal para sólo ponerlo en conocimiento de los actos realizados por la AFIP, impidiéndose así ejercer su plena potestad jurisdiccional. Ello atenta contra el derecho de acceder a la jurisdicción, con el alcance y amplitud que propicia el Pacto de San José de Costa Rica. Se afecta, en definitiva el debido proceso y el control judicial de los actos administrativos. El Fisco Nacional argumenta a favor del nuevo procedimiento de ejecución fiscal reformado por la ley 25.239, que la garantía del debido proceso no ha sido afectada en tanto y en cuanto no se ha suprimido la instancia judicial, la intervención del juez, ante quien el ejecutado podrá en cualquier estadio procesal, formular los planteos o impugnaciones que estime convenientes para la defensa de sus derechos. Sin embargo si bien es cierto que la ejecución fiscal se lleva adelante en un expediente judicial, como también que la intervención del juez estaría garantizada en todos aquellos supuestos en que se plantee alguna controversia entre las partes, y en los actos de desapoderamiento, no cabe duda que ello es una versión sumamente restringida del denominado derecho a la jurisdicción y a la intervención del juez natural. El Estado tiene el deber de garantizar la administración de justicia conforme a los lineamientos establecidos por la Constitución, y de ofrecer a los habitantes los procedimientos idóneos para requerir y concretar la defensa de sus derechos. El constitucionalista Gregorio Badeni, refiriéndose a esta garantía, dice que los elementos que la conforman y que de manera expresa o implícita están previstos en la Ley Fundamental, son los siguientes: 1°) Potestad de requerir el funcionamiento de la administración de justicia; 2°) Intervención del juez natural dentro de los límites establecidos por una regulación justa y razonable que brinde seguridad jurídica a los individuos; 3°) Conocimiento del proceso y de los actos procesales; 4°) Potestad de ser oído en juicio, de ofrecer y producir medidas de prueba y de rebatir las argumentaciones de la contraparte mediante el debido ejercicio del derecho de defensa en juicio y 5°) Pronunciamiento judicial que, en forma definitiva, resuelva los conflictos planteados en el proceso. Refiriéndose específicamente al juez natural, sostiene que el concepto significa que la Constitución otorga en forma exclusiva la función de administrar justicia al Poder Judicial. Que, cuando los órganos legislativo o ejecutivo pretenden, por sí mismos, ejercer la función jurisdiccional administrando justicia, como en aquellos casos en que encomiendan dicha función a diversos organismos o personas -en nuestro caso, la AFIP y los Agentes Fiscales respectivamente-, sin dar cumplimiento a los requisitos impuestos por la Constitución para que puedan legalmente administrar justicia, estamos ante el caso de juzgamiento por "comisiones especiales". En ese sentido sin temor puede decirse que a los contribuyentes se les ha privado en gran medida de la garantía constitucional del "juez natural". Es más, el cúmulo de facultades netamente jurisdiccionales que se han delegado en favor de la AFIP-DGI, ha convertido a ese organismo en una verdadera "comisión especial" que tiene la facultad de efectuar embargos, secuestros y subasta de bienes sin intervención del Poder Judicial. En definitiva se concluye que el procedimiento de ejecución fiscal tal cual se encuentra vigente luego de las modificaciones introducidas por la ley 25.239, no garantiza en forma plena el derecho a la jurisdicción o instancia judicial. No lo hace con el alcance y la amplitud que a dicha garantía le atribuye nuestra Constitución y los tratados internacionales, que forman parte de ella. El derecho a la instancia judicial debe entenderse en un sentido amplio, es decir, tanto como el derecho y la garantía de que las decisiones y los actos emanados de la administración puedan siempre ser revisados por el Poder Judicial, como también la intervención previa del juez natural en aquellos actos y medidas que puedan afectar o involucren derechos constitucionales de los individuos, tales como el libramiento del mandamiento de intimación de pago y embargo, la traba de medidas cautelares de cualquier especie; la subasta de bienes embargados; etc. En lo atinente a las necesidades financieras del Estado invocadas por la demandante, si bien es cierto que existen urgencias en ese ámbito, no lo es menos que las de la Carta Magna son superiores, de modo que nada puede justificar su vulneración. Puede afirmarse que la ley 25.239 no reglamenta razonablemente el ejercicio de los derechos y garantías consagrados en la Constitución, resultando violatoria de un gran número de derechos afectados. Así, los previstos en los arts. 14, 16, 17, 18, 28, 29, 31 y 109 de la Constitución Nacional; desde que la sola lectura del procedimiento vigente conlleva imperativamente tal conclusión, por lo que corresponde declarar su inconstitucionalidad. V. Que en orden a las costas de este proceso, entiendo no existen razones para apartarse del principio objetivo de la derrota consagrado en el art. 68 del rito, por lo que corresponde sean soportadas por la demandada. VI. Que a los fines de la regulación de los honorarios, tratándose en el caso de un proceso incidental, debe tenerse en cuenta a los fines regulatorios la importancia del asunto, su trascendencia jurídica, complejidad y trabajos realizados por los apoderados de las partes, el resultado obtenido y su vinculación mediata o inmediata con la solución definitiva del proceso principal, por lo que estimo corresponde aplicar sobre la base regulatoria, y para el apoderado de la incidentista, el 15% del art. 7°, más el 40% del art. 9° por su

actuación en el doble carácter, menos el 30% del art. 40 última parte y a dicho resultado aplicarle el 20% según lo dispuesto por el art. 33; y para la parte incidentada, el 11 % del art. 7º, más el 40% del art. 9º, menos el 30% del art. 40 y al resultado aplicarle el 15% del art. 33; todos de la ley 21.839 modif. por ley 24.432. Por todo lo que resuelvo: 1. Declarar la inconstitucionalidad del art. 18 punto 5 de la ley 25.239 que reforma el art. 92 de la ley de Procedimiento Tributario 11.683 y en su consecuencia, la nulidad de todos los actos cumplidos en los autos principales, Expte. N° 1572/00, caratulados "AFIP-DGI c. Zampedri, Mario Laudemar p/Ejecución Fiscal". 2. Imponer las costas a la demandada (art. 68, CPCCN). 3. Tener presente la reserva del caso federal formulada por las partes. 4. Regular los honorarios de los profesionales intervinientes de la siguiente manera: para el doctor A. R. R. en la suma de \$ 103,00 y para el doctor J. A. H. en la suma de \$ 56 (arts. 6º, 7º, 9º, 40 y 33, ley 21.839, modificada por ley 24.432).- Juan A. Oliva.

B) Fallos que declaran la constitucionalidad de la norma

Sin embargo y a pesar de lo expuesto no todos los fallos han declarado inconstitucional el art 18 de la ley 25.239 que modifica el 92 y ss de la 11.683, algunos han considerado la vía de la ejecución fiscal dentro de los parámetros consitutionales

"A.F.I.P.-D.G.I..C/ATAHUALPA S.R.L.S/
EJECUCIÓN FISCAL"
-EXPTE.Nº 223/00-
-JUZGADO FEDERAL DE SALTA Nº 2-

///ta, 9 de marzo de 2001

Y VISTO:

El recurso de apelación interpuesto por la demanda a fs. 40, y;

CONSIDERANDO:

I.-Que vienen las presentes actuaciones en virtud del recurso de apelación interpuesto por la demanda (fs.40), en contra del pronunciamiento de fecha 28 de septiembre de 200(fs.32/37 y vta,), por el cual el juez de la instancia anterior resolvió rechazar el planteo de la inconstitucionalidad de los art. 92, 93, 95 y 107 de la ley 11.683, modificada por la ley 25.239 (fs.13/20).

La recurrente expresó agravios mediante escrito que obra a fs. 56/67 y vta. solicitando la revocación del fallo en todos sus términos, con costas en ambas instancias, de la cual se corrió el pertinente traslado de la ley a la contraria, quien contestó fuera del plazo legal (fs. 74).

Una vez radicadas las presentes actuaciones en este Tribunal se llamó autos para resolver.

II.- El planteo de nulidad obedece a que la reforma introducida por la ley 25.239 a los art. 92, 93, 95, 96 y 107 del procedimiento de ejecución fiscal previsto en la ley 11.683, en cuanto vulnera los derechos y garantías consagrados en los art. 17, 18, 28, 29, 75 inc.32, 109 y 116 de la Constitución Nacional y los arts. 26 de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre, 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

El apelante sostuvo en lo sustancial, que la cuestionada reforma consagró un "pseudopremio administrativo" donde el órgano judicial se transformó en un mero espectador que sólo recibe informes sobre el desarrollo de la actividad jurisdiccional llevada a cabo por el agente fiscal, quien se limita a hacer una presentación a aquél, pudiendo por sí mismo librar el mandamiento de intimación de pago, citar al demandado a oponer excepciones decretar y trabar medidas cautelares -sin previa autorización judicial-, secuestrar bienes y subastarlos por medio de oficiales de justicia propios y martilleros designados a su criterio, violando así los derechos de propiedad y de defensa, las garantías del juez natural, el debido proceso legal y el principio de división de poderes.

Expresó asimismo, que

III.- El proceso aquí cuestionado, es una especie de los ejecutivos en general, caracterizados por la primordial finalidad de perseguir la ejecución forzada o compulsiva de los derechos insatisfechos, y que a diferencia de los de conocimiento, producen efectos inmediatos de conminación (intimación de pago), y de coacción sobre el patrimonio del deudor (embargo, u otras medidas asegurativas), sin necesidad de un contradictorio previo. Esta tipicidad encuentra justificante en la certeza que reviste una sentencia de condena (títulos judiciales), o en la persecución legal fehaciente que gozan los demás títulos (extrajudiciales y administrativos).

Más allá de la pura actividad ejecutiva extrajudicial de origen galo-germánico, nuestro sistema procesal siguiendo la tradición romanista- española, prevé una etapa sumaria de conocimiento abreviado, circunscripta a defensa contemporáneas o posteriores a la formación del título jurídico que sirve de base a la ejecución,

ya que aquí hace prevalecer el derecho de acreedor a proceder ejecutivamente (Hugo Alsina, Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial, T.V caps.XXXVII aXL; Lino E. Palacio, Manual de Derecho Procesal Civil, T.II Cáp. XXIX; J.Ramiro Podetti, Tratado de las Ejecuciones, t. VII-A).

Sin embargo, cabe recordar en nuestro derecho positivo ejecuciones extrajudiciales, como ocurre entre otros, en los casos del procedimiento de ejecución aduanero (art. 1122, 1123, 1124 Cód. Aduanero); de la prenda civil de menor cuantía (art. 3224 últ. Parte Cód. Civil); de la prenda comercial y con registro cuando el acreedor sea una institución oficial, bancaria o financiera (art. 585 Cód. Comercio; art. 39 Prenda con Registro t. O. Por Decreto 897/ 95), de los warrants (art. 17 Ley 9643); de la hipoteca a favor del Banco Nación Argentina (Carta Orgánico -Ley 25.98), del antiguo Banco Hipotecario Nacional (Carta Orgánica, Decreto 540/93) del ex Banco Industrial de Desarrollo, y de la ex Caja Nacional de Ahorro y Seguro, sobre cuya validez constitucional tuvo oportunidad de pronunciarse favorablemente la CSJN (Fallo 139; 259; 249; 393; 250; 464 y los precedentes allí citados).

IV.- Además, también existen diversos tipos de ejecuciones especiales que se relacionan con necesidades priorizadas por el legislador, y que adoptan trámites sencillos y acelerados para un pronto pago de la deuda incumplida, donde se otorga una mayor eficiencia al título y una menor amplitud de defensa, con predominio de los actos ejecutivos.

Dentro de esta línea se ubica el régimen de la ejecución fiscal de la Ley 11683, en cuanto tiende a hacer efectivas obligaciones exigibles de esta naturaleza, documentadas en certificaciones o constancias administrativas, que por su origen revisten la calidad de auténticas (títulos inapelables, en orden a simplificar y acelerar la oportuna recaudación de la renta pública, en el que se encuentra comprometido el normal funcionamiento del Estado.

Así, ya la ley 23.658 que reformó a la 11.683, sustituyó el inc. "d" del segundo párrafo del art. 92 respecto de la excepción de inhabilidad de título, incorporó como párrafo tercero la prohibición de aplicar las defensas del segundo párrafo del art. 605 del Código Procesal Civil Y Comercial de la Nación, e introdujo la inapelabilidad de la sentencia de ejecución, y la revocación del auto de intimación de pago y embargo, en su caso.

Ese marco acotado de defensa no impidió en su momento a los tribunales ejercer sus facultades jurisdiccionales para morigerar algunos efectos cuando la aplicación lisa y llana de la ley producía iniquidad en el caso concreto. En ese sentido se encuentra precedente de admisión -aunque en forma limitada- de excepciones no previstas en la normativa, tales como falta de legitimación pasiva para obrar, litispendencia, nulidad de la ejecución, cosa juzgada, pago parcial, compensación e inconstitucionalidad, acudiendo a la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación; como también limitaciones a las medidas cautelares solicitadas en tanto "el juez no cumple una función mecánica, sino que debe apreciar sobre las particularidades del caso, la procedencia o improcedencia ..." (ver esta Cámara "A.F.I.P.-D.G.I.(Rec. Seg. Social) c/ el Rescoldo S.R.L.s/ Ejecución Fiscal", del 14/12/99; también "A.F.I.P.-D.G.I. C/ Rodríguez Gerónimo s/ Ejecución Fiscal", del 28/5/99; "Empresa Ferrocarriles General Belgrano S.A.", del 1/8/00, entre otro).

V.- La actual Ley 25.239 refleja la estructura general del proceso ejecutivo con las etapas básicas de intimación de pago, citación para defensa, oposición de excepciones, sentencia y cumplimiento, con la particularidad de que la iniciativa y la actividad impulsora, así como ciertas decisiones se encuentran a cargo de la administración, salvo aquellas resoluciones de mayor nitidez jurisdiccional, como las recreativas a las excepciones, a la impugnación de la planilla de liquidación, a la regulación de honorarios, y las ordenes de desapoderamiento físico de bienes (secuestro y allanamiento de domicilio), que deben ser adoptadas por el juez.

En el presente caso, el punto de arranque del procedimiento proviene de un título administrativo de formación unilateral, expedido con las formalidades y recaudos legales por un funcionario público autorizado, donde se consigna como existente de una deuda fiscal exigible, que como documento goza de la calidad de instrumento público (art.979 inc. 2º Cód.Civil), y como tal posee virtualidad para habilitar la vía ejecutiva, lo que ocurrió con la presentación judicial de fs.1/2.

Dicha promoción y el desarrollo del procedimiento se llevaron a cabo por el agente fiscal de la AFIP ante el juez, quien con el escrito inaugural quedó enterado de los datos de individualización del ejecutado y su domicilio, concepto y monto reclamado, las medidas precautorias a trabar, el nombre de los oficiales de justicia ad hoc, y de las personas autorizadas para intervenir en el requerimiento de pago, embargo, secuestro y notificaciones.

Esto permite al juez examinar el contenido de la documentación al dictar el proveído de fs.3, ya que declaró su competencia, tuvo por presentado y por parte al representante fiscal, por constituido el domicilio, y dio por promovida la ejecución por la suma reclamada más un monto estimado para accesorios. Asimismo aclaró que la intimación importará citación para oponer excepciones, además tuvo presente la cautelar dispuesta.

VI.- Del precedente relato resulta que lo actuado hasta ese momento se ajustó a las pautas de la ley 25.239, habiéndose indiciado la ejecución fiscal con la mencionada presentación del agente fiscal, quien a su vez, se encuentra investido de diversas prerrogativas que utilizó en parte de acuerdo al estado de lo hasta aquí obrado.

Precisamente, el agente fiscal ostenta entre otras facultades la de librar mandamiento de intimación de pago con efecto de citar al ejecutado para oponer excepciones, disponer embargo (sin perjuicio de otras medidas alternativas), designar oficial de justicia ad hoc, efectuar notificaciones, y asimismo, para practicar liquidaciones, estimar honorarios, nombrar martillero y realizar otras diligencias tendientes a agotar el procedimiento (subasta, edictos, etc.).

Esto muestra que el legislador tuvo en miras imprimir mayor celeridad al trámite de cobro de impuestos, sanciones y recursos de la seguridad social, adeudados por los contribuyentes, propósito que no impide apreciar el nuevo régimen en concordancia con la doctrina jurisprudencial precedente, para armonizarlos con las garantías constitucionales puestas en juego, tarea de la que no se puede privar al poder judicial so pena de cencenar su independencia, cuestión fundamental que como bien tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación "...hace a la esencia del régimen republicano y su preservación no sólo debe ser proclamada sino respetada por los otros poderes y sentida como una vivencia insustituible por el cuerpo social todo." (Fallo 322:1253).

Más aún, la mentada conciliación ha sido advertida, aparentemente, por el propio Organismo Fiscal, desde el momento en que dictó diversas disposiciones internas que atenúan el rigor formal de la ley, tales como la Instrucción Nº 6/99 (A.F.I.P.) en cuanto a los recaudos que deben tomar los agentes fiscales antes de diligenciar la intimación de pago y de trabar cualquier medida cautelar, relativos a verificar si existen pagos totales o parciales imputados a la deuda que se reclama, etc..

Tanto es así, según se vio, que el acto inicial no se limitó a la simple presentación informativa indicada en la ley, sino que, en base a la boleta de deuda que se adjuntó, pidió que se tenga por promovida la ejecución fiscal (fs 1/2), habiendo el juez proveído en consecuencia (fs.3).

Posteriormente, luego de cumplimentados dichos trámites (fs.4/6 y 9/12), compareció el accionado planteado la inconstitucionalidad de la ley procedimental, y contraponiendo el subsidio, excepción de inhabilidad de título (fs.13/20). De modo que, si el ejecutado pese a que el requerimiento de pago y la citación del deudor fueron proveído y diligenciado por la administración, pudo sin contratiempo, resistir la ejecución deduciendo la excepción que estimó conducente, no se advierte en esta fase, donde reside el supuesto menoscabo al ejercicio de la defensa en juicio.

VII.- Sin embargo, no se puede soslayar la indeclinable facultad de vigilar la regularidad de los actos cumplidos por la administración, que si bien opera generalmente a instancia de parte, como ocurre en los predichos supuestos explicados en la ley, no significa excluir otras reclamaciones posibles, sea respecto a la procedencia, -la gravedad y la proporcionalidad de las cautelas, o bien respecto a la legalidad de ciertos actos esenciales que hacen al normal desarrollo del procedimiento y a la defensa en juicio, toda vez que dicha posibilidad es una derivación natural de la prevenida aplicación supletoria del Código Procesal Civil, y especialmente, de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sentada a partir de Fallos 247:646.

Tampoco existe óbice legal para que proceda, el control judicial, aún de oficio, inherente a los procedimientos ejecutivos, puesto que de no ser así no se advierte a que otra finalidad obedecen las noticias que se deben armar al Juez con relación a las diversas actuaciones y diligencias practicadas por la administración. Es que si la ley prescribe que el juez sea participado del desarrollo del procedimiento, lo coloca en la posición en la que no puede abstenerse de ejercer aquellas potestades y facultades que le imponen las normas procesales, ya que no le es dable admitir extremos tales como un proceso ejecutivo sin título idóneo, un embargo sobre bienes exentos, o en fin, que se persiga el cobro de una deuda manifiestamente inexistente (Fallos: 278:346; 317:1400 y 318:646, entre otros).

VIII.- Entonces, en esta causa, la presentación de fs.2 traduce mucho más que la información aludida por la ley, pues cuenta con un detalle similar al exigido para la demanda judicial, y al haber adjuntado la boleta de deuda permitió al Juez la posibilidad de efectuar el examen preliminar de admisibilidad, además del que corresponda al momento de producirse sobre la excepción de inhabilidad de título opuesta.

Desde luego que esta verificación sobre la habilidad del título, queda circunscripta a los vicios relativos a su forma extrínseca, pues a diferencia de los procesos de cognición amplia, en los juicios ejecutivos estas fases "...no tienen por objeto la declaración de derechos dudosos, controvertido o que deban ser determinados o declarados por el juez, en tanto no configuran la controversia o discusión de un negocio o causa sino un procedimiento estatuido con el propósito de permitir el cobro de un crédito que se encuentra establecido en el documento que sirve de base a la ejecución, dicho crédito no necesita de reconocimiento alguno, en tanto se supone cierta la existencia del derecho al que se refiere el título o documento." (C.C.y Com.

Rosario, Sala I, 1998703/18- "Banco Argencoop. C. Stoico, Cesar y otro", L.L. Litoral, 1998-2-929, publicado en Repertorio LIX, 1999, pág. 1525).

De todos modos, seguramente que el reclamado control tendrá en el presente proceso, al momento de resolver la excepción de inhabilidad de título opuesta por el ejecutado en subsidio, la que de acuerdo a sus términos, se funda en el hecho de que la resolución administrativa que impuso la multa cuya percepción se persigue, no se encuentra notificada, y por ende carece de exigibilidad y además como no se encuentra firme, es susceptible de condonación conforme al Decreto N° 93/2000.

IX.- Con relación al embargo que dispuso la AFIP, cuyo presupuesto radica en el título utilizado para la ejecución, ya se dijo que fue informado inicialmente al Juez, lo que también deberá ocurrir con las otras cautelares que se decidan con posterioridad. Y como ocurre con estas medidas en general, las mismas deben decretarse sin previa audiencia de la parte afectada (art. 198 del Código Procesal Civil), aunque luego deban comunicarse al ejecutado al momento de la intimación de pago, o bien dentro del 5° día, en caso de que la traba se concrete en un momento distinto.

Estos avisos y notificaciones carecerían de sentido si no estuvieran enderezados a la verificación judicial, sea a iniciativa de parte, sea de oficio, en un todo de conformidad con los arts. 202, 203 y 204 del Código Procesal Civil.

Esta potestad de incumbencia propia del poder judicial no aparece vedada por la ley 25.239 ya que prevé la aplicación supletoria del Código Procesal, y en nada se le contrapone en tanto esto solo importa armonizar la ley con el resto del ordenamiento jurídico, para que la restricción a la propiedad que apareja toda medida cautelar, lo sea con una injerencia judicial suficiente en resguardo de los principios constitucionales.

No obstante, cabe apuntar que aquí el recurrente solo cuestionó la cautelar en cuanto fue despachada por un órgano distinto al judicial, sin señalar cuál es el concreto perjuicio que le ocasiona, al punto que ni siquiera controvertió aspectos específicos como el relativo a su procedencia, medida, proporcionalidad, o razonabilidad, como para generar un caso determinado.

En cuanto a la afectación de la propiedad sin sentencia, cabe recordar que ello ocurriría en el caso de que el ejecutado no haya opuesto excepciones, circunstancia que no concurre en la presente ejecución, pues aquí controvertió la habilidad de título, cuya resolución quedó pendiente según lo dispuesto a fs. 32/37 vta., por lo que en su oportunidad el recurrente obtendrá la pertinente respuesta judicial en la medida de su cuestionamiento y en los límites del conocimiento legalmente autorizados para estos procesos. De allí que es meramente doctrinario ocuparse del supuesto conjetural de una ejecución fiscal sin un explícito pronunciamiento judicial acerca de su procedencia.

Finalmente, respecto del oficio de justicia ad hoc, en realidad ninguna observación formuló el recurrente en lo atinente a la integridad o idoneidad personal o funcional de los designados, o a su regular actuación, por lo cual esta queja tampoco puede prosperar si como ocurre en el caso, ni siquiera se invocó que la designación administrativa le privara cuestionar alguno de estos aspectos.

Con relación a los demás planteamientos poniendo en crisis la constitucionalidad de la ley vinculados al trámite de ejecución de sentencia, tampoco merece tratamiento pues no configura una cuestión actual, en tanto que más allá de lo genérico de los planteos, se trata de supuestos futuros e inciertos, si se advierte que aún no se pronunció sentencia que torne expedita su ejecución.

Por todo lo expuesto, sé

RESUELVE:

I) RECHAZAR el recurso de apelación interpuesto en contra de la sentencia dictada por el juez de la instancia anterior (fs.32/37 y vta.).

II) SIN COSTAS al no haber mediado sustanciación.

REGISTRESE, notifíquese y devuélvase.

V. Conclusiones

Nuestro sistema de control de constitucionalidad refiere que quien sienta afectado su derechos constitucionales deberá manifestarlo ante la instancia judicial en donde dicho derecho se ve afectado.

El procedimiento previsto por el art. 18 de la ley 25.239 -modificatorio del art. 92 de la ley 11.683 (Adla, LX-A, 120; 1920-1940, 309)- afecta el principio republicano de división de poderes, desde que se le han asignado al Poder Administrador claras facultades jurisdiccionales, a punto tal que resulta difícil y complejo dirimir quién, en definitiva, resulta ser titular del ejercicio jurisdiccional.⁸

Estos excesos en las facultades implican un claro agravio a la garantía constitucional de la defensa en juicio y debido proceso, ello por cuanto la administración de justicia la ejercen los órganos judiciales -y no

8. (Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, sala A • 01/06/2001 • A.F.I.P -D.G.I.- c. Hemodinamia Río Cuarto S.R.L.)

el Poder Administrador-

Como trataremos de exponer el procedimiento de ejecución fiscal avanza contra principios consagrados en la Constitución Nacional.

La Constitución Nacional contiene diversas y acertadas previsiones, y la tarea de velar por su cumplimiento y hacerlas efectivas está asignada al Poder Judicial. A éste se confía esa misión superior y de su cabal cumplimiento depende, en definitiva, que las garantías constitucionales llenen su única finalidad: la de actuar como barreras infranqueables ante cualquier avance indebido de la autoridad. En este caso puntual debemos destacar la necesidad de suprimir las facultades otorgadas a los agentes fiscales para determinar y ejercer acciones destinadas a los jueces. "Cuando un determinado poder, con el pretexto de encontrar paliativos fáciles para un mal ocasional, recurre a facultades de que no está investido, crea, aunque mal, un peligro que entraña mayor gravedad y que una vez desatado se hace de difícil contención: el de identificar atribuciones legítimas en orden a lo reglado, con excesos de poder. Poco a poco la autoridad se acostumbra a incurrir en extralimitaciones, y lo que en sus comienzos se trata de justificar con referencia a situaciones excepcionales o con la invocación de necesidades generales de primera magnitud, se transforma, en mayor o menor tiempo, en las condiciones normales del ejercicio del poder"⁹.

Por el artículo 28 de la Constitución Nacional, la garantía de razonabilidad debe estar siempre presente en los actos del Estado.

Si bien es cierto que la misión más delicada de la justicia es la de saber mantenerse dentro de la órbita de su jurisdicción, sin menoscabar las funciones que incumben a los otros poderes, de allí no cabe derivar que el Poder Judicial pueda abstenerse de ejercer el control de razonabilidad. Lo contrario, deja de lado garantías que hacen a la esencia de nuestro sistema Republicano de Gobierno, cuya integridad pretende resguardarse por medio, entre otros, de la subsistencia de dichas garantías. Es por ello que el avance que realiza sobre el poder judicial el proceso de ejecución fiscal por parte de la administración no puede dejarse de lado ya que es un claro ataque a la división de poderes que el sistema Republicano de gobierno sostiene.

El artículo 17 de la Constitución Nacional establece el carácter de inviolable, no sólo del derecho de propiedad, sino de todos los derechos individuales, en la interpretación que tanto la doctrina como la jurisprudencia han hecho del principio. Ni el Estado ni los particulares pueden privar a una persona, sea ésta física o jurídica, de tales derechos arbitrariamente o restringirlos más allá de lo razonable, de forma tal que, en los hechos, signifique una anulación o alteración del derecho en cuestión. Claro queda la indefensión del contribuyente ante el avance de la AFIP en su derecho de defensa vulnerado por las decisiones permitidas a los agentes fiscales, lo cual ataca no solo el derecho de ser juzgado por jueces sino el principio básico de seguridad jurídica.

Los argentinos estamos viviendo es una especie de "selva", carente de garantías constitucionales, en el campo que fuera, a merced de determinados actos de gobierno que, sin sujeción a principio alguno, deciden cambios de enorme trascendencia y profundidad, generando grandes grupos de perdedores y pequeños grupos de ganadores.

La vigencia del Estado de Derecho supone, de manera cabal y completa, la facultad de ejercer los derechos y garantías reconocidos en todo el plexo normativo. Requiere un marco confiable, estable, de normas generales que se apliquen con continuidad, al cubierto de sorpresas, cambios o giros imprevisibles o caprichosos que respondan a los designios erráticos del hombre fuerte, y no al interés de la comunidad.

Podemos decir que: "En términos generales, hay seguridad jurídica cuando el sistema ha sido regularmente establecido en términos iguales para todos, mediante leyes susceptibles de ser conocidas, que sólo se aplican a conductas posteriores -y no previas- a su vigencia, que son claras, y que son dictadas adecuadamente por quien está investido de facultades para hacerlo".¹⁰

Ejercer el derecho en un Estado de Seguridad Jurídica, supone, para la Institución, conservar intacta la facultad de acceder a todos los instrumentos legales reconocidos, a un proceso judicial válido, completo, que permita el ejercicio eficaz de las pretensiones deducidas en tiempo útil y donde las medidas de todo tipo que se propongan y apliquen surgen de la autoridad del juzgador y no de una de las partes.

"Cuando la administración de justicia fracasa, la regularidad del Derecho es desplazada por la irregularidad caprichosa de la arbitrariedad y, por lo tanto, se afirma la irracionalidad, se consagra la imprevisibilidad y se arruina la confianza....El Derecho, en cuanto representa un medio para la realización de valores en la persona individual, sólo puede llevarse a cabo donde existe seguridad jurídica. Porque, dicho con el expresivo estilo del jusfilósofo Luis Recassens Siches, 'sin seguridad jurídica no hay Derecho, ni bueno, ni malo, ni de ninguna clase' ".¹¹

9. (C.S.J.N., Fallos, 247:121; LL, 100-45; J.A., 1960-V-405 – Dictamen del Procurador General)

10. (Alterini, Atilio Anibal, La seguridad jurídica, Ed. Abeledo Perrot, Bs. As, 1993.)

11. (Alterini, Atilio Anibal, ob.cit.)

Esta exposición que hemos realizado sobre la seguridad jurídica que debe sostenerse en todo sistema democrático nos conduce directamente a analizar el principio de legalidad que debe tener todo plexo normativo. Partimos de la base de que vivimos en un Estado de Derecho, que se caracteriza por el sometimiento de los Poderes Constitucionales a la Constitución Nacional y a la Ley. Este sometimiento no es un fin en sí mismo, sino una técnica para conseguir una determinada finalidad, que en nuestro sistema político-jurídico consiste en el sometimiento del Estado al "bloque de legalidad" (leyes, reglamentos, principios generales, precedentes, tratados internacionales, Constitución Nacional, etc.) y, consecuentemente, el reconocimiento de los derechos públicos subjetivos y el otorgamiento a los particulares de los medios necesarios para su defensa. Someter al Estado al bloque de la legalidad es someterlo al Derecho, y, por ende, servir a la defensa de la igualdad, de la libertad y del respeto a los derechos adquiridos.

El Poder Judicial no puede ser cómplice de este avasallamiento y convertirse en un "acompañante" más de los caprichos del Poder Ejecutivo a través de la AFIP. "De esto se derivaría una grave consecuencia: la de que, como el fin justifica los medios, y lo esencial es "no entorpecer" al Ejecutivo, el juzgamiento de la constitucionalidad de una decisión o una medida se limita a valorar su conveniencia para el Poder Ejecutivo o los eventuales beneficiarios. Sobre dicho peligro alertó Germán J. Bidart Campos al decir que "juzgar la constitucionalidad de una medida no es juzgar su conveniencia".¹²

La garantía del juez natural, consagrada por el art. 18 de la Carta Magna, protege la unidad de jurisdicción disponiendo así que la administración de justicia radica exclusivamente en los órganos del poder judicial y la igualdad de todos los individuos ante aquélla, tornándolos justiciables por los mismos jueces, eliminando los furos personales proscribiendo la creación de tribunales de excepción. Este principio se encuentra también contemplado en los Tratados Internacionales con rango constitucional incorporados en el art. 75 inc. 22 a partir de la reforma de 1994, estatuyendo que toda persona tiene derecho a ser oída por un juez competente, independiente e imparcial para la determinación de sus derechos y obligaciones, entre ellas las fiscales.

Les está vedado al Poder Ejecutivo Nacional y al Congreso de la Nación, el dictado de normas que alteren los derechos y garantías reconocidos por la Constitución, constituyendo la legalidad y la razonabilidad, límites infranqueables en el Estado de Derecho. Osea ni el poder ejecutivo, ni el legislativo pueden avanzar sobre derechos constitucionales, por mas que el dictado de las normas cumpla con los requisitos indispensables para su aprobación, situación que a mi entender se verifica claramente en el art 18 de la ley 25. 239 -modificatorias del art. 92 de la ley 11.683.

Hemos tratado entonces de explicar cuales son las cuestiones procesales y constitucionales que nos lleva a entender al margen de la jurisprudencia que en gran parte lo ha aceptado como tal que el proceso de ejecución fiscal es a todas luces inconstitucional.

12. (Dr. Pedro J. Kesselman, Revista del C.P.A.C.F., Agosto 2001, N°48)