

**Voces:** FALLOS DE LA CORTE SUPREMA - AGENTE FISCAL - EJECUCIÓN FISCAL - FACULTADES Y DEBERES DEL JUEZ - AFIP - DGI - CONSTITUCIÓN NACIONAL - INCONSTITUCIONALIDAD - CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD - DIVISIÓN DE PODERES - DEFENSA EN JUICIO - DERECHO DE PROPIEDAD - MEDIDAS CAUTELARES - EMBARGO PREVENTIVO - RECURSO EXTRAORDINARIO - TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

**Título:** El fallo 'Intercorp': el fin de la elusión judicial en materia de ejecución fiscal y el dies a quo de la nueva jurisprudencia

**Autor:** Scoponi, Cristian F.

**Fecha:** 15-jul-2010

**Cita:** MJ-DOC-4792-AR | MJD4792

**Producto:** MJ

**Sumario:** *I. Introito. II. El núcleo normativo juzgado. III. La decisión de la Corte Suprema. IV. El dies a quo de la doctrina judicial establecida. V. Conclusiones.*

---

Por Cristian F. Scoponi (\*)

## I. INTROITO

Luego de años de aguardar la decisión del Máximo Tribunal sobre un tema de notable trascendencia como es el de las facultades que, en el marco del "juicio" de ejecución fiscal, la reforma introducida por la Ley 25.239 concedió a los agentes fiscales en materia cautelar, finalmente la misma se plasmó el 15 de junio del corriente año en sentencia recaída en la causa "AFIP c/ Intercorp S.R.L. s/ ejecución fiscal" (1), donde, por mayoría formada por los Jueces LORENZETTI, FAYT, MAQUEDA y ZAFFARONI, se pronunció por la inconstitucionalidad del art. 92 Ley 11.683, en cuanto faculta a los representantes del Fisco Nacional, per se, a decretar y trabar embargos con simple información al magistrado que resulta competente.

Como cuestión accesorio, y antes de ingresar al eje del comentario, debo destacar la unanimidad registrada en torno a la procedencia del recurso extraordinario federal en materia de ejecución fiscal. En efecto, si bien se registran tres disidencias respecto de los fundamentos del fallo (PETRACCHI y ARGIBAY en voto conjunto y HIGHTON DE NOLASCO en voto individual), todos los jueces comparten los consid. 1 a 7 del voto mayoritario y refieren, en lo esencial, a dicha cuestión procesal. Sostuvo la Corte que

«si bien los pronunciamientos dictados en los procesos de ejecución fiscal no revisten, en principio, el carácter de sentencia definitiva que haga viable el remedio federal, en el caso se configura un supuesto

de excepción en tanto la cuestión en debate excede el interés individual de las partes y afecta el de la comunidad en razón de su aptitud para incidir en la gestión de las finanzas del Estado y en la percepción de la renta pública, máxime habida cuenta de que la misma cuestión es objeto de controversia en otras muchas causas que han sido resueltas por los jueces de las anteriores instancias mediante pronunciamientos de disímiles alcances» (consid.6).

Se aprecia en el eje de la fundamentación la incidencia institucional del fallo y la intencionalidad casatoria de la sentencia, como elementos que permiten sortear la posible ausencia del carácter de definitiva de la sentencia (2), lo que no deja de ser un avance en el sentido de dar claro privilegio a la justicia material como meta de la labor judicial por sobre el rigor formal (3).

## II. EL NÚCLEO NORMATIVO JUZGADO

El juicio de ejecución fiscal es el mecanismo procesal que la Ley 11.683, fundamentalmente en su art. 92, prevé para que el Estado pueda viabilizar el cobro compulsivo 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 AFIP, la que está facultada a emitir la correspondiente boleta de deuda que hace las veces de título ejecutivo (4). El proceso se inicia con la presentación por parte del agente fiscal ante el juzgado competente con la respectiva boleta de deuda, a partir de lo cual queda facultado a librar bajo su firma mandamiento de intimación de pago y embargo por la suma reclamada, quedando el demandado citado para oponer las limitadas excepciones que la ley autoriza.

En ese marco, lo que la Corte somete a consideración refiere a la modificación introducida por la Ley 25.239 en cuanto faculta a dichos agentes, bajo su sola firma y con solo "informar" al juez, a «decretar el embargo de cuentas bancarias, fondos y valores depositados en entidades financieras, o de bienes de cualquier tipo o naturaleza, inhibiciones generales de bienes y adoptar otras medidas cautelares tendientes a garantizar el recupero de la deuda en ejecución. Asimismo podrá controlar su diligenciamiento y efectiva traba», requiriendo solo orden judicial para los casos en que sea necesario desamparamiento físico o allanamiento de domicilios -graciosa concesión del pretense legislador-. Incluso, 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 AFIP, el cual tendrá el mismo valor que una requisitoria y una orden judicial. Incluso, y constituye la práctica habitual, se autoriza a anotar las medidas cautelares en base a sistemas informáticos operados por los agentes (5).

Es evidente la similitud de este tipo de procedimientos desjudicializantes de la ejecución fiscal, con los perfiles de los meramente administrativos. Nos explica HENSEL, respecto del derecho tributario alemán de principios de la década del treinta, y del procedimiento de coacción administrativa para la percepción del crédito de impuesto llevado a cabo directamente por las Oficinas de Hacienda contra el deudor, que en el mismo, y por solo resaltar los rasgos centrales, se establecía que

«las excepciones del deudor ejecutado contra la pretensión misma deben dejar indemne el procedimiento de ejecución. Tales excepciones contra la subsistencia o la medida del crédito tributario a exigir deben ser perseguidas con los remedios a tal objeto admitidos. Estos, en principio, no impiden la prosecución de la ejecución forzada. Aun si el deudor ejecutado hace valer que él no debe ser ejecutado porque la pretensión base de la ejecución está extinguida o prorrogada o porque el procedimiento coactivo es inadmisibles por falta de notificación del requerimiento de pago, él debe sin embargo cumplir provisoriamente y perseguir sus eventuales derechos en el procedimiento de restitución» (6).

Resulta claro y evidente que dicho esquema, como se verá seguidamente al extraer los argumentos del voto mayoritario en el fallo bajo análisis, no es compatible con el diseño institucional y dogmático que

se desprende de nuestro bloque constitucional.

### III.LA DECISIÓN DE LA CORTE SUPREMA

Son básicamente de tres órdenes las garantías que el voto mayoritario entiende agredidas por la norma mencionada.

En primer término, se aborda la agresión constitucional de tipo institucional, en cuanto organización del poder. En efecto sostiene que el núcleo normativo analizado agrede la división de poderes ya que «no cabe sino concluir en que, en su actual redacción, el art. 92 Ley 11.683 contiene una inadmisibles delegación, en cabeza del Fisco Nacional, de atribuciones que hacen a la esencia de la función judicial» y agrega respecto del rol del magistrado de quien dice «pasa a ser un mero espectador que simplemente es "informado" de las medidas que una de las partes adopta sobre el patrimonio de su contraria» (consid. 11). Es evidente la colisión de esta norma con lo establecido en el art. 109 CN en cuanto establece que

«En ningún caso el presidente de la Nación puede ejercer funciones judiciales, arrogarse el conocimiento de causas pendientes o restablecer las fenecidas» (7).

En segundo lugar, se vincula lo relativo a garantías de tipo procesal. Concretamente, la Corte alude a la garantía de la defensa en juicio y a la tutela judicial efectiva. Indica que

«(la norma en análisis] desconoce los más elementales fundamentos del principio de la tutela judicial efectiva y de la defensa en juicio consagrados tanto en el art. 18 CN como en los pactos internacionales incorporados con tal jerarquía en el inc. 22 de su art.75 [...] A tal conclusión es posible arribar a poco de que se observe que, de acuerdo con el sistema implementado en la normativa cuestionada, tanto la verificación de la concurrencia de los requisitos específicos para la procedencia de las medidas cautelares -"verosimilitud del derecho" y "peligro en la demora"- como la evaluación de su proporcionalidad de acuerdo a las circunstancias fácticas de la causa no son realizadas por un tercero imparcial sino por la propia acreedora, que no tiene obligación de aguardar la conformidad del juez para avanzar sobre el patrimonio del deudor» (consid. 12).

Finalmente, se aborda la cuestión desde el derecho individual de propiedad. En este punto sostiene, con invocación del art. 17 CN, que

«La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley»,

que

«No resulta óbice a ello el hecho que lo puesto en tela de juicio sea la potestad de disponer unilateralmente medidas cautelares, pues [...] ellas, cualquiera sea su naturaleza, afectan concretamente el derecho de propiedad del individuo, ya que si bien no importan -en principio- una ablación de su patrimonio, su función es, precisamente, limitar de manera efectiva otros atributos no menos importantes de ese derecho, cuales son los de usar y disponer de él, con función de garantía. A nadie escapa, por dar un ejemplo, que un bien embargado pierde peso económico en el mercado y que limita, en mayor o menor medida, las posibilidades de actuación económica del sujeto» (consid. 13).

En el consid. 16 establece, como consecuencia,

«que el régimen establecido en el art.92 Ley 11.683 -en cuanto otorga a los funcionarios del organismo recaudador la potestad de disponer y trabar unilateralmente medidas cautelares-, en la medida en que

no se adecua a los principios y garantías constitucionales de la división de poderes, la defensa en juicio y la propiedad, es inconstitucional»;

lo que implica, que se revoque la sentencia de la Cámara Federal de Salta que oportunamente, revocando la sentencia del juez federal, había rechazado el planteo de inconstitucionalidad introducido por el ejecutado.

Respecto a los votos minoritarios, si bien no constituyen el objeto de análisis por no ser la doctrina judicial emergente del decisorio, se extrae que los Dres. PETRACCHI y ARGIBAY -en voto conjunto- sostienen la constitucionalidad de las facultades del agente fiscal, argumentando, básicamente, que el proceso se desarrolla bajo la dirección de un juez ante el cual se pueden ejercer determinadas defensas por parte del ejecutado, quien, además, tiene la posibilidad del juicio ordinario posterior. Incluso indican que las cautelares trabadas no implican agresión al derecho de propiedad, ya que constituyen una afectación meramente provisional del derecho a disponer de los bienes objetos de la cautela. En su voto, la Dra. HIGHTON DE NOLASCO agrega en pos de la constitucionalidad el hecho de que la Corte en decisorios anteriores ha otorgado validez a ciertos regímenes de ejecución administrativa (bancaria, hipotecaria). Respecto de esto último, como bien sostiene CORTI (8) en su comentario, también es predicable su clara inconstitucionalidad.

#### IV. EL DIES A QUO DE LA DOCTRINA JUDICIAL ESTABLECIDA

La Corte, obiter dictum, fundamentalmente a partir del consid.21 voto mayoritario comienza a reflejar cierta preocupación por los alcances de la decisión dictada en aras a «rechazar cualquier inteligencia de la presente decisión que lleve a obstruir o paralizar la adecuada y expedita percepción de la renta pública» (9), con lo que fundada en «razones de conveniencia, utilidad y en los más hondos sentimientos de justicia» fija como fecha divisoria para la operatividad de la nueva jurisprudencia la del dictado del fallo, esto es, el 15/6/2010.

En el párr. 2º consid. 23 expresa que

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

De ello se desprenden tres consecuencias. La primera de ellas es que a partir del fallo , los agentes fiscales deberán solicitar las medidas cautelares al juez competente en la ejecución, quien sin duda deberá analizar su procedencia y, eventualmente, ordenarlas respetando los presupuestos básicos de las medidas cautelares, revistiendo fundamental importancia en este ámbito, por los excesos cometidos hasta el presente, el principio de proporcionalidad entre la cautela y lo cautelado. La segunda es que, de no ser así, la inconstitucionalidad se impone con absoluta claridad.La tercera consecuencia es la admisión de validez de las cautelares trabadas de acuerdo al procedimiento declarado inconstitucional pero que lo fueron antes del fallo en consideración.

La primera y la segunda consecuencia se vinculan con el efecto expansivo o erga omnes de la sentencia estimatoria de una cuestión de inconstitucionalidad (10). Ello en principio resulta ajeno a nuestro sistema de control constitucional que se caracteriza por ser difuso -esto es ejercitable por cualquier

juez- y ceñir sus efectos al caso concreto sometido a juzgamiento sin exceder los límites subjetivos impuestos por los sujetos que han revestido la calidad de partes en el proceso. No obstante, puede afirmarse que existen pretorianamente dos vías por las cuales un fallo puede exceder el marco del caso.

Una, de tipo implícita, está constituida por el deber de acatamiento de los fallos de la Corte por parte de los tribunales inferiores, ya que si bien «la Corte Suprema solo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquellas» (11), de lo que se depende, siguiendo en este punto a BIANCHI (12), que carecen de fundamento las sentencias que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar lo decidido por ella como intérprete supremo de la Constitución. La otra vía de expansividad es de tipo expresa, es decir, cuando la Corte literaliza en su sentencia el carácter erga omnes de su decisión, como en el caso que aquí se comenta (13).

Cabe preguntarse cuáles serían las consecuencias del desobedecimiento por parte de los agentes fiscales del mandato de la Corte operativo a partir del 15 de junio, atento a que no existe para los mismos una vinculación normativa expresa. Entiendo que podría, en virtud del principio de certeza que debe regir la relación entre los particulares y la Administración, responsabilizarse al Estado por dicho accionar que debe ser reputado como actividad lícita (14), para lo cual, además de la remisión que el art. 92 Ley 11.683 efectúa al art. 1112 CCiv, considero resulta de importancia lo sostenido por la Procuración del Tesoro de la Nación en su Dictamen 7/08 en cuanto expresó que

«Esta casa ha sostenido reiteradamente y desde antaño, la conveniencia de que tanto este Organismo Asesor, como la Administración Pública Nacional se atengan a los criterios de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en materia de aplicación e interpretación del derecho. Ello así, por diversas razones: la jerarquía de nuestro Más Alto Tribunal, el carácter definitivo de sus sentencias, la armonía que debe haber entre los distintos órganos del Estado y la necesidad de ahorrarle al erario los gastos derivados de juicios que se saben perdidos de antemano».

Respecto de la tercera consecuencia extraída del considerando analizado, esto es, la convalidación retrospectiva de las medidas trabadas con anterioridad a "Intercorp", juzgo que la cuestión no resulta tan clara y es de dudosa validez. El argumento de que con ello pretende evitar una cuestión de extrema gravedad institucional me parece que habría que medirlo en su dimensión real y, en todo caso, asumir el carácter inevitable del mismo debido a lo grosero de la transgresión constitucional, que hace casi una década viene siendo denunciada por casi la totalidad de los doctrinarios especializados en la materia e incluso acusada por numerosos tribunales en sentencias que reputo conocidas.

La Corte cita en respaldo sus propios precedentes "Tellez" (15) y "Rosza" (16). No creo que la situación, y las consecuencias derivadas, sean las mismas en dichos fallos que la planteada en "Intercorp".

En "Tellez", la Corte fija el efecto operativo de la doctrina sentada una semana antes en "Strada" (17) -que implicó un cambio de criterio respecto del requisito del Superior Tribunal de la causa previsto en el art. 14 Ley 48-, estableciendo el efecto prospectivo de la misma. Haciéndolo en pro del respeto a la garantía de defensa de los justiciables, quienes con la doctrina sentada en ningún momento se vieron privados de acceder a la Corte, mediante el recurso extraordinario (18). Dos son las diferencias que encuentro relevantes: primero que en "Intercorp" no se cambia de criterio sino que se establece uno y segundo que la doctrina "Tellez", si bien traza una línea divisoria, lo hace en pos de no afectar la tutela judicial de quienes habían actuado bajo el amparo de su anterior criterio.

En "Rosza", la Corte pese a reputar inconstitucional el Régimen de Subrogaciones de la Resolución (CM) 76/04, admite la validez de las designaciones efectuadas bajo dicho régimen y de las actuaciones practicadas y que se practiquen hasta el cese de las razones que originaron sus nombramientos, o bien

su reemplazo o ratificación mediante un procedimiento constitucionalmente válido. En este caso es mayor la similitud con el fallo objeto de este comentario. Sin embargo existe una diferencia sutil pero absolutamente significativa, la cual es que en "Rosza" se salvaguarda una de las condiciones esenciales en materia procesal, la de igualdad de las partes, ya que la convalidación retrospectiva no opera en beneficio de ninguna de ellas. Lo dicho de ninguna manera ocurre con la pretensión convalidante esgrimida por la Corte en "Intercorp", ya que se trata de una norma que, justamente, implica una grosera alteración a la igualdad de partes en el proceso ejecutivo. Nótese que esta desigualdad solo puede ser tolerada en sistemas de coacción administrativa, incompatibles, como se ha dicho, con nuestro diseño constitucional.

Por lo dicho es que considero que la pretensión de convalidación retrospectiva no puede tener validez en orden a evitar que los jueces inferiores declaren la inconstitucionalidad de las medidas trabadas con anterioridad a "Intercorp" y procedan a revocarlas en consecuencia. Sí podrán -y deberán- los jueces adecuar las medidas ya trabadas a la doctrina de este fallo.

Sostiene CARDOZO (19), y pienso que poniendo el justo equilibrio para la compleja cuestión de los fallos retrospectivos o prospectivos de Corte, que

«en la gran mayoría de los casos el efecto retrospectivo del derecho judicial (judge-made law) se siente porque no contiene ninguna injusticia o porque contiene solamente aquellas injusticias que son inevitables cuando no hay ninguna norma establecida. Pienso que es importante observar que cuando se tiene la sensación de que la injusticia es demasiado grande, o innecesaria, ese efecto retrospectivo se detiene».

Es evidente que dicha injusticia justificante no se verifica en la proyección retroactiva de la doctrina del voto mayoritario de la Corte.

## V. CONCLUSIONES

La decisión de la Corte constituye una clara y saludable reafirmación de la vigencia de los principios que dimanar de la Constitución Nacional, fundamentalmente desde la reforma de 1994, art. 75 inc. 22 mediante, donde se coloca el acento en las garantías de los ciudadanos como límites al poder omnímodo del Estado. No puede ser compartido lo sostenido por el voto minoritario en cuanto a dotar de validez a las facultades del agente fiscal debido a que ello se realiza en el marco de un proceso bajo la dirección de un juez y en el que el ejecutado puede oponer alguna excepción, ya que sería convalidar un esquema elusivo de la participación que en este tipo de medidas le compete al Poder Judicial. En apoyo de lo dicho puede citarse a PALACIOS, quien ha dicho que

«el embargo cumple, en cierto sentido, un papel semejante al de la afectación convencional de determinados bienes emergentes de la constitución de un derecho real de garantía (hipoteca, prenda), pero la característica que fundamentalmente lo distingue de esa situación consiste en que [aquel requiere, ineludiblemente, una resolución judicial]» [énfasis añadido] (20).

Siguiendo a CAPPELLETTI, se avizora el traspaso de las exigencias de un proceso "liberal" a un proceso socialmente justo, en el cual las garantías individuales sean, no ya suprimidas, sino hechas efectivas y accesibles a todos. Sostiene dicho autor que

«desde hace varios decenios los juristas y los legisladores más avanzados han ido señalando la insuficiencia de los principios clásicos, a menudo expresados por antiguos latinajos, sobre los cuales, según la doctrina procesalista tradicional, se fundaría la justicia en el proceso. Como ha puesto en claro, páginas inolvidables un gran procesalista italiano [CALAMANDREI], a fin de que se tenga una justicia real, y no solamente aparente, no basta que ante el juez estén dos partes en contradictorio, de

modo que el juez pueda oír las razones de las dos; sino que es necesaria además que estas dos partes, se encuentren entre sí en condiciones de igualdad no meramente jurídica (se puede decir meramente teórica), sino que exista entre ellas una efectiva paridad práctica, que quiere decir paridad técnica y también paridad económica» (21).

Respecto de las consideraciones que rodean a la declaración de inconstitucionalidad, y concretamente referido a los efectos de dicha declaración, el fallo evidencia a las claras el rol político de la Corte, que reafirma su carácter de co-gobernadora del Estado junto a los Poderes Ejecutivo y Legislativo; agregando que al judicial corresponde, quizás, una de las tareas más importantes, la de asegurar la supremacía de la Constitución. Al respecto sostuvo el Justice MARSHALL que

«cuando una ley está en conflicto con la Constitución y ambas son aplicables a un caso, de modo que la Corte debe decidirlo conforme a la ley desechando la Constitución, o conforme a la Constitución desechando la ley, la Corte debe determinar cuál de las normas en conflicto gobierna el caso. Esto constituye la esencia misma del deber de administrar justicia. Luego, si los tribunales deben tener en cuenta la Constitución y ella es superior a cualquier ley ordinaria, es la Constitución, y no la ley, la que debe regir el caso al cual ambas normas se refieren» .

Es claro que en relación a la compleja temática referida al día a quo de la doctrina sentada por la Corte, si bien con la opinión vertida en el apartado precedente, lejos estoy de arribar a una conclusión en el sentido oclusivo de dicho término, es más, creo que lo dicho constituye un mero punto de partida.

-----

(1) CSJN, 15/6/2010.

(2) Que la Corte en otras oportunidades se ha basado en la "inexistencia manifiesta de deuda exigible" (v. gr. Fallos 318:646, 324:2009, entre tantos otros).

(3) En dicha línea procesal se debe destacar el atinado plenario -FedApel Córdoba, in re "Fisco Nacional (AFIP-DGI) c/ Las Higuierillas S.R.L.", 11/6/2008, en cuanto se sostuvo que «en los procesos de ejecución fiscal tramitados según la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 en que se haya planteado temporáneamente como defensa o excepción la inconstitucionalidad de la reforma introducida a dicho cuerpo normativo por la Ley 25.239 (art. 92 Ley 11.683 texto según la modificación introducida por la Ley 23.659), resulta apelable la sentencia de ejecución». En IMP 2008-15 (Agosto), 1310; LLC 2008 (julio), 647; PET 2008 (agosto-401), 11.

(4) Como consideraciones generales, y más allá de lo referido a las medidas cautelares, cabe destacar que el juicio ejecutivo previsto en la Ley 11.683 coloca al contribuyente en una situación que acota la garantía del debido proceso de una manera significativa, ya sea por las limitadas excepciones que autoriza a oponer o bien, por la inapelabilidad de la sentencia. Esto recobra mayor relevancia si tenemos en cuenta que lo que da base a la ejecución es un título de origen extrajudicial y administrativo, que confecciona la propia parte actora.

(5) Establece el art.107 Ley 11.683, en lo pertinente, que «la anotación y levantamiento de medidas cautelares y las órdenes de transferencia de fondos que tengan como destinatarios a registros públicos, instituciones financieras y terceros detentadores, requeridos o decretados por la Administración Federal de Ingresos Públicos y los jueces competentes». Cabe destacar que dicho párrafo fue incorporado por la Ley 25.239.

(6) HENSEL, Albert: Derecho tributario, Trads. Leandro Stok y Francisco M. B. Cejas, Rosario, Nova Tesis, 2004, pp. 359 y ss.

(7) Me parece atinado destacar que la Corte toma especial recaudo, en el párr. 2º consid. 10, de dejar en estado de "buena salud" la denominada "jurisdicción administrativa" -verdadero oxímoron- oportunamente convalidada en el conocido precedente "Fernández Arias" (Fallos 247:646).

(8) CORTI, Arístides H. M.: "Acerca de un fallo de la Corte Suprema que en votación dividida declara la inconstitucionalidad de los embargos efectivizados sin intervención judicial", LL, 23 de junio de 2010, p. 3.

(9) Aprecio cierta inconsistencia intrínseca del fallo en punto al argumento referido a la "adecuada y expedita percepción de la renta pública" que se esgrime en el consid. 21 como suficiente justificativo para mantener la validez de las medidas trabadas a la fecha, siendo que en el consid. 15 se sostiene que «no resulta admisible que a la hora de establecer procedimientos destinados a garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública se recurra a instrumentos que quebrantan el orden constitucional. Es que la mera conveniencia de un mecanismo para conseguir un objetivo de gobierno -por más loable que este sea- en forma alguna justifica la violación de las garantías y derechos consagrados en el texto constitucional. Así, se ha sostenido que es falsa y debe ser desechada la idea de que la prosperidad general constituya un fin cuya realización autorice a afectar los derechos individuales o la integralidad del sistema institucional vigente». No se me escapa que en el consid. 15 se dirige a valorar la actividad del legislador y en el consid.21 lo hace en relación a su propia decisión, pero no me parece que pueda sostenerse que un mismo motivo pueda proyectarse lógicamente y válidamente hacia dos horizontes exactamente antagónicos.

(10) Que como bien apunta BELLORINI, la Corte viene diseñando a partir de la Audiencia Pública Informativa celebrada en la causa el 16/7/2008. BELLORINI, José I.: "La Corte Suprema ha puesto a la Constitución en su lugar. Las medidas cautelares decretadas por la AFIP sin intervención judicial son inconstitucionales", LL 23 de junio de 2010, p. 4.

(11) CSJN, "Cerámica San Lorenzo", Fallos 307:1090.

(12) BIANCHI, Alberto B.: Control de constitucionalidad, Buenos Aires, Ábaco, 1992, t. I, pp. 356 y ss.

(13) Sobre este punto es adecuada la distinción que efectúa SPISSO, según se trate de un reglamento o de una ley, ya que la cuestión es más sencilla en el primer caso y algo más compleja en el segundo, no obstante considerarla procedente. Cf. SPISSO, Rodolfo R.: Acciones y recursos en materia tributaria, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2005, pp. 40 y ss.

(14) Atento a la licitud de la medida cautelar que se pueda trabar y hasta tanto la misma sea revocada judicialmente por invocación de "Intercorp", considero que la medida del perjuicio debe analizarse en relación a la afectación transitoria del objeto patrimonial de la cautela.

(15) Fallos 308:552

(16) Fallos 330:2361

(17) Fallos 308:490

(18) V. análisis de dichos fallos en MARTÍNEZ RUIZ, Roberto: "Jurisprudencia jurígena", LL 1986-C-167.

(19) CARDOZO, Benjamín N.: La naturaleza de la función judicial. Citado en Alberto F. Garay:

"Efectos ex nunc de un cambio de jurisprudencia. El caso 'María Esther Tellez c/ Bagala S.A.'", ED, 146-967 y ss. Vale la pena poner de manifiesto que, en dicho artículo, GARAY atribuye a CARDOZO en cuanto a la fundamentación en «razones de conveniencia, utilidad y en los más hondos sentimientos de justicia» a los efectos de justificar las sentencias prospectivas, y que la Corte expresa al finalizar el consid. 21.

(20) PALACIOS, Lino E.: Manual de derecho procesal civil, 13ª ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1997, p. 668.

(21) CAPPELLETTI, Mauro: Procesos, ideologías, sociedad, Trads. Sentis Melendo y Banzhaf, Buenos Aires, EJE, 1974, pp. 532-533.

(\*) Abogado, especialista en derecho tributario, UCA Rosario. Posgrado de Profundización y Actualización en Derecho Penal Tributario (en curso), UBA. Docente universitario de Derecho Tributario y Teoría General del Proceso. Ex docente de Derecho Procesal Penal, UCA Rosario. Miembro del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario. [cristianscoponi@uca.edu.ar](mailto:cristianscoponi@uca.edu.ar).