

Universidad Abierta Interamericana

FACULTAD DE DERECHO

**EI SOLVET ET REPETE EN EL DERECHO TRIBUTARIO
ARGENTINO : PROBLEMAS Y SOLUCIONES POSIBLES**

TESISTA: FERNANDO JAVIER ROSSO

2004

PROLOGO

El presente trabajo tiene como fin analizar el funcionamiento del instituto del “Solve et repete” en el sistema tributario Argentino, más específicamente en el procedimiento de determinación de oficio realizado por la AFIP. Pretendo demostrar que su aplicación es equivocada y solo contribuye a perjudicar a los contribuyentes, pudiendo el Estado utilizar otros conjuntos de medidas que aseguren su crédito tributario que tanto necesita, sin que ello afecte al sujeto más débil de la relación tributaria.

Elegí este tema para su desarrollo por que considero que en primer termino posee consecuencias económicas y jurídicas muy importantes, tanto para el Estado como para los individuos, y en segundo lugar por que es una cuestión de mucha actualidad en una Argentina que hoy busca desesperadamente recaudar fondos para paliar su gran crisis económica y social. En este contexto de crisis, el solve et repete juega un papel muy importante por que ante un Estado desesperado por conseguir dinero, es necesario que los individuos puedan defenderse de posibles abusos en la determinación de sus tributos.

La elaboración de este trabajo esta basado en el análisis y comparación de diferentes legislaciones nacionales y provinciales de este y otros países. Esta desarrollado también el antecedente de estos y donde fueron modificados por la legislación, para luego arribar a una conclusión.

Sobre su aplicación veremos que la doctrina esta muy dividida sobre su fundamento y que caben contra este instituto distintos planteos de inconstitucionalidad.

Opté por un tema de Derecho Tributario, por que considero que los profesionales en la actualidad debemos abrir nuevos horizontes en la practica de la profesión para poder desarrollarnos en un mercado cada vez mas competitivo, y el Derecho Tributario es una rama muy poco explotada donde falta mas especialización.

CAPITULO I

INTRODUCCIÓN

Señalaba Alberdi:

“El Dinero es el nervio del progreso y del engrandecimiento, es el alma de la paz y del orden, como es el agente soberano de la guerra. Crear un gobierno y no darle rentas, es crear un nombre, no un poder”¹

Todos sabemos que los tributos son muy importantes para que un país sea cada vez más grande y pueda lograr su objetivo principal: EL BIEN COMUN DE SU PUEBLO. Estos son tan necesarios para el Estado, como el oxígeno para los seres humanos, ya que si bien el Estado posee otros recursos para hacerse cargo de sus deberes y objetivos, los tributos aportan una gran parte de dinero a las arcas del tesoro nacional, por lo que el aparato estatal caería si no se los tuviera. Son de hecho usados en todos los países del mundo y aplicados de las formas más variadas.

Ahora bien, la realidad nos muestra que en la Argentina, los tributos, no son aplicados con fines de lograr el bien común del pueblo, sino, que muy por el contrario, son usados para “tapar agujeros” provocados por las malas administraciones de los gobiernos de turno, que originaron la gran crisis económica de los últimos años. Esta coyuntura de arcas vacías que vive el Estado, ha agudizado el ingenio del gobierno para crear los mas variados impuestos -ej: impuesto al cheque, impuesto docente, nuevos impuestos de sellos, ganancia presunta, etc- y para aumentar los ya existentes, sofocando a los contribuyentes que cada vez deben pagar mas impuestos y mas caros para financiar los errores de los que los representan. Ante estas nuevas decisiones impositivas tomada¹s por el gobierno nacional, que en la mayoría de los casos atentan contra los principios contenidos en la Constitución Nacional, es necesario que el contribuyente tenga efectivamente la posibilidad de

¹ Alberdi, Juan Bautista. Derecho Público Provincial Argentino. Ciudad Argentina, Bs. As.: Depalma. 1998

defenderse de posibles atropellos llevados a cabo por el fisco con el afán de conseguir de cualquier manera la meta recaudatoria propuesta.

El derecho tributario ha ido evolucionando, y en especial el derecho tributario en Argentina, el cual, ha tenido un desarrollo gradual que mantiene una estrecha relación con el afianzamiento del Estado de Derecho, en el que coexisten, por un lado la personalidad del Estado y, por el otro, la personalidad del individuo (contribuyente). El individuo tiene un conjunto de derechos que debe ser respetado por el Estado en el ejercicio de su actividad, pues si así no lo hiciera, invadiendo su esfera jurídica, el acto realizado, es un acto contra derecho, es decir, en los procedimientos tributarios cohabitan facultades y deberes del organismo fiscal, junto con obligaciones, deberes y derechos de los contribuyentes, debiendo transitar por la senda del delicado equilibrio entre el interés social y el respeto a las garantías individuales.

Hasta no hace mucho tiempo atrás, el Estado Nacional gozaba de indemnidad procesal, es decir, no podía ser demandado por los particulares por los daños y perjuicios que les causara por la actuación de sus funcionarios. Posición que fue progresivamente dejada de lado en los dos últimos siglos, por el avance de las ideas políticas y del derecho, reconociéndose una plena igualdad del Estado y los particulares, respetando los derechos fundamentales -reconocidos en la Constitución Nacional- inherentes a la persona humana.

Surge entonces en la faz tributaria, lo que se llama “el principio de colaboración fisco-contribuyente”, según el cual, como explica el Dr. Luis R. CARRANZA TORRES: “ En las sociedades democráticas, el ciudadano no puede entender al fisco y a las regulaciones tributarias como una simple máquina coactiva de obtener ingresos por parte de la Administración Pública; Muy por el contrario, debe considerarse al tributo como una elección política a la hora de financiar las actividades públicas, y en consecuencia ser particularmente exigente en las características que conlleva su recaudación, circunstancia que se traslada a las obligaciones tributarias...” Por lo tanto “...la administración tiene como objetivo prioritario lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, y el contribuyente, contribuir de buena fe, tanto con los gastos que demanda la organización estatal, como con las

obligaciones de tipo formal (registrarse, declarar movimientos económicos, etc).”²

Pero esta relación de colaboración, tanto en el establecimiento del vínculo tributario, como en la actuación de este, debe realizarse en un adecuado equilibrio entre ambos, para así asegurar el interés público y el interés particular, impidiendo que alguna de las partes abuse de la otra.

Como consecuencia de lo expuesto, el Estado no sólo debe indemnizar las secuelas de su actuar disvalioso ante terceros, sino también debe evitar conductas que perjudiquen ilegítimamente a los particulares aun en el campo tributario, **adoptando los recaudos preventivos para que dicho daño potencial no llegue a consumarse.**

Ahora bien, existe aun hoy en nuestro ordenamiento jurídico tributario, un instituto que hace caso omiso a esta nueva forma de concepción de la cultura tributaria, siendo un resabio de las teorías absolutistas de antaño; el principio “solve et repete”, que literalmente significa “pague y repita”, por el cual se exige a los contribuyentes el pago de los tributos determinados por el fisco, como una condición previa para que puedan acceder a la función estatal jurisdiccional de contralor, por no estar de acuerdo con la deuda que se les atribuye.

Aunque algunos doctrinarios, traten de fundamentar su existencia actual alegando entre otros argumentos, que con este instituto se pretende proteger al contribuyente que cumple con sus obligaciones fiscales, de los deudores que no lo hacen o tratan mediante argucias judiciales de dilatar su pago, y por lo tanto imposibilitan al Estado de cumplir con sus obligaciones públicas, por no tener fondos para hacerlo. Lo cierto es que la existencia actual del “solve et repete”, en las leyes tributarias argentinas, importa un abierto retroceso en la materia, al autorizar un avance desmedido de las facultades ejecutorias del fisco, con una equivalente disminución de las posibilidades de defensa de todos los contribuyentes, se encuentren o no en mora con sus obligaciones fiscales.

² CARRANZA TORRES, Luis R. Derecho tributario en Córdoba luego de la reforma. Córdoba: Alveroni Ediciones; 2003.

Es decir, la Administración actual promueve a través de la aplicación de este instituto un desconocimiento elemental de derechos contenidos en nuestra Constitución Nacional, de valores de justicia y de un estado de derecho, agravando aún más la situación de minusvalía de los contribuyentes, en cuanto se busca impedir y se cercena la oportuna defensa de sus intereses al exigirles el pago de una deuda tributaria que no ha sido consentida judicialmente, con lo cual se promueve en los hechos no otra cosa que la prepotencia por parte de la Administración Fiscal.

Como resulta obvio, la posición que se sustenta a través de esta tesis, tiene por objeto demostrar lo nocivo de la vigencia e inutilidad de este instituto. En el presente trabajo demostrare como el “solve et repete” es receptado por nuestras normas tributarias, de forma explícita y hasta implícita, como este principio contradice derechos fundamentales, establecidos por nuestra Constitución Nacional y por el Pacto de San José de Costa Rica, por lo que su existencia es abusiva. En cuanto a su utilidad, demostrare que se pueden adoptar medidas racionales que, respetando la historia de sus instituciones, posibiliten y aseguren la recaudación de los tributos, sin afectar elementales garantías de los contribuyentes.

1. ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Es necesario para un mayor entendimiento del problema, que previo a tratarlo nos introduzcamos en algunas precisiones respecto de ciertos conceptos primarios que se le hallan vinculados.

Empezaremos con hablar sobre que es la **ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO**. Esta puede definirse como el **conjunto de actos por los cuales el Estado realiza gastos y obtiene recursos, que tienen como objetivo final la satisfacción de las necesidades publicas**.

Analizaremos esta definición para obtener un razonamiento mas preciso de la cuestión:

- a) Empezaremos por hablar de las necesidades publicas: el hombre desde siempre tiene necesidades, que algunos autores las agrupan en tres: privadas individuales, privadas grupales y publicas, las primeras tienen que ver con la existencia misma de las personas (alimentarse, vestirse, etc), las segundas son generadas a partir de que el hombre empieza a vivir en sociedad (comunicación, transporte, etc) y por ultimo las publicas, son las necesidades comunes a todos los miembros de la sociedad y fundamentales para la sociedad jurídicamente organizada (seguridad interior, defensa de la nación contra enemigos externos, etc.), es decir, aquellas que nacen precisamente de la vida colectiva y se deben saciar mediante la actuación del órgano estatal. Lo cierto es que no es tan clara esta división, ya que si bien hay necesidades -publicas primarias- que son publicas por su esencia, surgiendo de la propia existencia del Estado, como la seguridad, la justicia, la defensa y la representación exterior, debiendo ser satisfechas de forma directa por el Estado, hay otras –secundarias- que adquieren este rango por que los órganos de gobierno las asume como propias dependiendo de su condición política o ideológica, como la educación, comunicación, etc. según el Dr. Dino Jarach: **“No son las necesidades publicas las que determinan los fines y cometidos del Estado para satisfacerlas”**³ ,

³ JARACH, Dino. Derecho Financiero. La Ley 1997-A: 324-28

es decir, las necesidades publicas no preexisten a la existencia del Estado, sino que son coetáneas y consustanciales con su existencia.

El Estado muchas veces en nombre de la importancia de estas necesidades publicas, que como fue expuesto up supra, son esenciales para la existencia de la sociedad organizada (educación, salud, seguridad, etc) y por lo tanto, deben ser resueltas inmediatamente, comete atropellos sobre los derechos particulares de los individuos. El “solve et repete”, como veremos mas adelante, es precisamente un privilegio que posee el Estado basado en este apremio que tiene por cumplir con las necesidades publicas, y que a mi entender es exagerado y puede ser reemplazado por otras medidas que sean iguales de efectivas pero que no generen ningún menoscabo en los derechos de los individuos.

- b) Ahora bien, como se cubren estas necesidades publicas? A través de lo que se conoce como el **GASTO PUBLICO**, que esta conformado por las distintas erogaciones dinerarias que realiza el Estado -por medio de una ley- que se transforman en servicios materiales e inmateriales -**servicios públicos**- destinados a lograr el bien común del pueblo, ya sean de forma directa o indirecta.

El Estado Argentino debido a los importantes cometidos que tiene que cumplir (ejército, policía, justicia, educación, etc.), necesita desembolsar diariamente gran cantidad de dinero, del cual, muchas veces no hay rastros debido a la gran crisis económica que hoy vive, por lo tanto, debe aferrarse a lo poco que puede obtener muchas veces afectando a los contribuyentes. El obligar a pagar un impuesto previamente determinado por el fisco como condición para que pueda ser discutido en tribunales no es mas que una forma de hacer posible la rápida obtención del importe monetario que tanto necesita.

- c) De donde el estado obtiene el dinero para los gastos que realiza? Para poder hacer frente a este gasto, el Estado necesita que ingrese en su tesorería dinero proveniente de diferentes fuentes: la explotación de su propio patrimonio-Bienes de dominio publico y privado del estado-, como la locación, administración, concesión u otra contratación.; recursos de

las empresas estatales; del crédito público; de la emisión de moneda; del ejercicio de su poder tributario, etc; Exigiéndose una fiscalización de las operaciones que se llevan a cabo. Todas estas formas que tiene el Estado de recaudar son lo que se conoce con el nombre de **RECURSOS PUBLICOS**. A nosotros nos interesa uno de estos recursos:

1.1.- EL RECURSO TRIBUTARIO

Este genera la mayor parte de los ingresos con los cuales los países cubren sus erogaciones estatales, proviene de las detracciones coactivas de riqueza realizadas a los habitantes de una nación denominadas tributos. La cuantía de estos es fijada por el legislador de acuerdo con la ponderación de todas aquellas circunstancias que tornen equitativa la participación de los individuos en la cobertura del gasto público (niveles de consumo, niveles mínimos de rentas, cargas de familia, etc.).

Debido a que el Estado posee este recurso como uno de los más importantes para subsistir, es necesario, que tenga la capacidad de poder hacer efectiva esa recaudación que tanto necesita. Es por eso que el mismo se encuentra dotado de lo que se llama el **PODER TRIBUTARIO**: Definido como **la facultad del Estado, de exigir coercitivamente** (embargos, ejecuciones, etc.) **contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción a personas físicas o jurídicas estén o no dentro de ella.**

El poder tributario tiene los siguientes caracteres:

- **Abstracto**: como fue anteriormente mencionado, es una facultad, por lo tanto, el Estado puede o no ejercerlo, cuando lo hace se materializa con respecto a un sujeto.
- **Permanente**: este poder vive con el Estado, es decir, es coexistente a el y deriva de la soberanía o poder de imperio de este. Puede suceder que se confunda este termino con el de imprescriptibilidad, y eso es un error, ya que se puede llegar a extinguir por el trascurso del tiempo el derecho a hacer efectivas las obligaciones surgidas por efecto del ejercicio del poder tributario, pero nunca el poder como tal.

- **Irrenunciable:** una característica muy importante, por que el Estado necesita de este para poder vivir, es esencial, puesto que sin el poder tributario no podría recaudar y perdería por tanto unos de los recursos principales que tiene para subsistir. Es importante dejar en claro que las provincias no han renunciado ni delegado en la Nación este poder, sino que solo han delegado la facultad de administrar y recaudar los tributos.
- **Indelegable:** una característica vinculada con la anterior, no puede ser transferido a un tercero, por idéntico fundamento dado en la irrenunciabilidad. Antiguamente en España, no era así, ya que eran licitados el cobro de los impuestos, y cualquiera podía presentarse, obteniendo por una suma de dinero determinada, esta potestad.

El poder Tributario no es sino la aplicación al campo tributario del poder de imperio del Estado. Hay autores que lo derivan del concepto de soberanía (doctrina germánica), pero prefiero inclinarme por la opinión de Rafael Bielsa, a la vinculación con el poder de imperio, por cuanto éste es un concepto autónomo, que no está sujeto a connotaciones de Derecho internacional Público, y que sirve satisfactoriamente para el propósito. Será la Constitución la que fijará los límites al Poder Tributario, en dos direcciones:

- a) Que, o sobre qué, puede recaer un impuesto; y qué no puede ser materia de imposición (limitación indirecta);
- b) Dentro de los Estados existentes constitucionalmente, quien tiene la facultad de ejercer el Poder Tributario en las distintas posibilidades (limitaciones directas);

Ahora bien, ¿en qué forma se manifiesta validamente el Poder Tributario?

Debemos referirnos a la única fuente admisible, que es la Ley.

La Constitución funciona como marco de referencia de la legislación general, por cuya razón todas y cada una de las leyes tendrán necesariamente

cabida dentro del marco: nunca fuera. Las Declaraciones, Derechos y Garantías de nuestra Constitución son las que justamente trazan este marco de referencia y ninguna norma inferior puede estar en contra de ella. Ergo, si bien el Estado tiene una facultad muy poderosa en sus manos como lo es la capacidad para sancionar normas y valerse de la fuerza para hacerlas cumplir, ese poder no es absoluto, sino que se encuentra limitado por los derechos individuales de los habitantes receptados nada menos que en la Constitución Nacional.

El “solve et repete”, es una facultad desmedida que nace como consecuencia de ese poder tributario y debe ser eliminada. Su existencia data de épocas donde el Poder Estatal se encontraba por encima de cualquier derecho de los individuos, pero hoy donde estos últimos han adquirido cada vez mas importancia en la pirámide jurídica, el derecho tributario en este caso, debe adaptarse a ese cambio y por lo tanto, si bien el Estado necesita de ese poder tributario para conseguir efectivizar el derecho a percibir los tributos, corresponde que los contribuyentes que son los que deben soportarlos, posean la mayor cantidad de garantías que les permitan protegerse de posibles arbitrariedades cometidas por la administración fiscal. La supresión del “solve et repete”, permite que sin ningún tipo de barreras el deudor fiscal pueda acceder a un control judicial seguro de las decisiones del fisco en cuanto la imposición de un tributo y su “quantum”, disminuyendo en consecuencia el riesgo de un abuso por parte de este ultimo.

Las ideas que anteceden se ven recomendadas por los conceptos vertidos por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa caratulada: “Banco de la Provincia de Buenos Aires c/ Nación Argentina”, sentencia del 15 de marzo de 1940, conforme a los cuales: **“la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del gobierno; pero este poder, cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo”**⁴, lo que reclama, la presta intervención del Poder Judicial brindando prevención. Por lo que es necesario que **en un Estado Constitucional de Derecho, el Poder Judicial cumpla un papel protagónico**

⁴ Cam. Nac. Fed., 15 de marzo de 1940, JA, 1940-VI, p. 364

en el control de las leyes y de los actos administrativos. Sobre todo en los actos administrativos con contenido tributario que hoy en nuestro país es la rama del derecho publico que genera las más significativas interferencias del Estado en la esfera de la propiedad privada y de la libre actividad económica de los individuos; lo que es suficiente para exigir un fortalecimiento de la función judicial, para dirimir los conflictos que origina definir y mensurar la obligación de cada uno para contribuir al sustento de las cargas publicas, amortiguando la tensión entre dos partes que se encuentran sometidas por igual a la ley. Por un lado el Estado con sus prerrogativas especiales y de otro el contribuyente, que requiere que la autoridad del acreedor tenga un contrapeso en una justicia independiente y sin restricciones a su acceso de ningún tipo.

CAPITULO II

1. EL SOLVE ET REPETE. CONCEPTO

En el anterior capitulo expuse una serie de lineamientos básicos que se necesitaban para poder entender mejor al “solve et repete”. Por lo que ahora si podemos introducirnos de lleno en el análisis de este instituto tributario.

El principio objeto de estudio del presente trabajo, literalmente traducido denotaría “pague y repita”, según el Dr. Héctor B. VILLEGAS **“La regla solve et repete significa que cualquier contribuyente que en contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo.”**⁵

Como lo explica del Dr. Rubén SPILA GARCIA **“su finalidad consiste en que para poder discutir en sede jurisdiccional acerca de la legitimidad de la pretensión fiscal, es menester el previo pago de los montos que en concepto de tributos y sus accesorios ordena hacer efectivos la autoridad administrativa (en nuestro país las direcciones generales impositivas y de rentas), Por lo tanto, es un principio según el cual, cuando la administración tributaria impone el pago de impuestos a un contribuyente mediante una determinación de oficio, este no puede impugnarlo judicialmente si no abona la suma correspondiente.”**⁶

El Dr. Fernando GARRIDO FALLA lo expone de una manera más amplia al sostener que la regla del “solve et repete”, significa que **“la impugnación de un crédito a favor del Estado sólo es posible si el particular se aviene previamente a realizar el pago que se discute”**⁷, como surge de sus palabras no hace referencia solo al aspecto tributario, sino a cualquier crédito a favor del Estado, pero lo que nos interesa en este trabajo es

⁵ VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Bs. As.: Ed. Depalma. 1990.

⁶ SPILA GARCIA, Rubén. Derecho Procesal Tributario. Bs. As.: Editar. 1991.

⁷ GARRIDO FALLA, Fernando. Tratado de Derecho Tributario. 4 ed. Madrid.: Instituto de Estudios Políticos; 1966.

establecer el funcionamiento de este instituto dentro de la determinación de los tributos.

Por ultimo el Dr. Giuliani FONROUGE sostiene que el “solve et repete” importa la exigencia del pago previo de la obligación tributaria, como condición para la revisión amplia de la determinación administrativa⁸

1.1 ORIGEN

Los autores coinciden en que su origen puede encontrarse en el derecho romano. Cuando en tiempos de la Republica, existía un recurso llamado pignoris capio, el cual autorizaba al acreedor a tomar en garantía bienes de su deudor sin intervención de los magistrados, mas tarde la Lex censoria, permitió a los publicanos utilizar la pignoris capio en contra de los deudores de impuestos. Fue entonces cuando un edicto del pretor invirtió el orden normal del procedimiento, autorizando a los contribuyentes a convertirse en actores para obtener la declaración de ilegitimidad de la pignoris capio otorgada a los publicanos. Se atribuye al pretor de Sicilia, Verres, en el año 70 a.C., cuando el Estado Romano cometía múltiples injusticias en la recaudación tributaria con el solo afán de obtener mas dinero para mantener en una vida lujosa a sus funcionarios, haber exigido el pago previo para autorizar la acción de ilegitimidad. Desde allí se comunico al derecho del Imperio y en la época contemporánea fue recogido por el derecho italiano en la ley N° 2.248, del 20 de marzo de 1865, reguladora del contencioso administrativo, aunque en este ultimo ha sido declarado inconstitucional con posterioridad en el año 1961.

En nuestro país constituye una elaboración jurisprudencial de la Corte Suprema de la Nación, de vieja data, la cual fue acuñando a lo largo de los años la doctrina del “solve et repete”, precisando su campo de aplicación, y también los supuestos excepcionales a la regla, respecto de casos en que la inconstitucionalidad era evidente. –un fallo establece que el pago no es obligatorio cuando se trata de casos anómalos, es decir, situaciones en que a simple vista el tributo cuestionado por el contribuyente es inconstitucional-.

⁸ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, t II. Bs As.: Depalma, 1982, p. 729-730

Los fundamentos dados en los fallos de la Corte para la aplicación de este principio se basaban en su finalidad de evitar que los cuestionamientos judiciales en materia de impuestos creen un estorbo a la facultades de recaudación del fisco y que esa imposición debía ser mas sólida si se trataba de impugnar impuestos provinciales cuya recaudación les corresponde a cada provincia, ya que implicaría una intromisión en las potestades recaudatorias provinciales. **La Corte Suprema de la Nación por lo tanto, no esgrimía en sus fallos fundamentos de orden jurídico para la aplicación de este instituto, sino que invoco siempre razones de orden practico administrativo con fines recaudatorios.**

En general la jurisprudencia de los tribunales inferiores siguió con la línea establecida por la Corte, salvo algunos que restringían parcialmente la aplicación del “solve et repete”, por creer que atentaba contra elementales derechos establecidos por la Constitución Nacional.

“Si se aplicase la regla del solve et repete como requisito procesal se violaría el mas elemental derecho de defensa, equivaldría a que se aplique la pena primero para luego juzgar su legalidad. La regla del solve et repete es de aplicación restrictiva”.⁹

La ley 11.683 (t.o1952) dio vida al principio del solve et repete en nuestra legislación positiva. Mas tarde con la sanción de la ley 15.265, se trato de restarle un poco de rigor al principio con la creación del Tribunal Fiscal de la Nación, tema que tratare mas adelante.

Las legislaciones provinciales también anexaron el “solve et repete”, en su legislación e inclusive varias de ellas imitando a la Nación, incorporaron los Tribunales Fiscales con el objetivo de atenuar los efectos del mismo.

2. TEORIAS SOBRE SU NATURALEZA Y FUNDAMENTO.

⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. “Acerca Del Solve et repete”, Revista Jurídica Argentina La Ley. 1990; 82,: p. 616 y ss.

Existe una gran discusión doctrinaria sobre la naturaleza y el fundamento de este instituto, para su justificación desde el punto de vista teórico, se ha recurrido a los más diversos argumentos jurídicos - muy vinculados entre si- que creo interesante desarrollar.

a) TESIS ADMINISTRATIVISTA:

Para esta corriente dentro de la que se encuentran autores como los Dres. BIELSA, MONTARA, BODDA, VITTA, ORLANDO, BORSI, JARACH Y D´ALESSIO, en el derecho tributario, están permanentemente presentes los principios del derecho administrativo. Por lo que la fundamentación del solve et repete, deriva de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo, mas específicamente de la facultad ejecutoria del acto administrativo que determina el tributo, ya que no se encuentran en una plano de igualdad el contribuyente y el fisco, que posee facultades exorbitantes, debido precisamente a esa necesidad de percibir el importe del tributo de forma vertiginosa para poder sustentar el aparato estatal y cumplir con las necesidades de todos los habitantes.

Criticar a aquellos que ven en este principio una disposición de excepción a favor del fisco, que invierte los principios procesales ordinarios, al colocar a la ejecución con anterioridad a la decisión. Para ellos es sólo consecuencia de la actividad administrativa, constituyendo un complemento lógico de las limitaciones al ejercicio del poder jurisdiccional sobre los actos de la administración. Admitiendo que la autoridad judicial no puede revocar o modificar el acto administrativo y excluyendo a priori, por razones de una ordenada convivencia de los ciudadanos, que el particular puede permitirse reparar por sí mismo las pretendidas lesiones de sus derechos propios, para ellos es indispensable reconocer que la pretensión individual de no adeudar un impuesto es una razón totalmente insuficiente para eximirlo de la obligación de pagarlo. Dado lo cual sostienen que la reparación del derecho del contribuyente, sólo puede lograrse mediante la revocación o modificación del acto que causó la lesión, pero teniendo en cuenta que estas acciones no se tramitan del mismo modo que los litigios entre los particulares.

Para ellos la autoridad judicial no puede anular el acto administrativo de imposición, sino reparar la lesión jurídica que provoca sus efectos.

Esta postura es criticable ya que, como bien explico Dr. TINTI, este argumento de presunción de certeza y ejecutoriedad del acto administrativo fiscal, por sobre el control judicial daría lugar a grandes atropellos por parte de la administración, atentando esto con principios fundamentales establecidos por la Constitución Nacional como es el de defensa, el de debido proceso y el de presunción de inocencia, propiedad, etc. De hecho, en la coyuntura en la que vivimos hoy en día, con un Estado necesitado de recursos, aplicar esta regla, tornaría más gravosa la situación de los contribuyentes en virtud de las frecuentes violaciones a que se encuentran sometidos sus derechos a raíz de la política fiscal que inspira nuestra actual legislación impositiva. **Por lo que resulta exigible mínimamente, la posibilidad de cuestionar las normas tributarias sin el condicionante del pago previo, que atenta contra un principio fundamental del sistema republicano: La revisión judicial de los actos administrativos.** El tema que le da legitimidad al principio “solve et repete”, surge de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del Art. 12 ley 19549, aplicable al derecho tributario, pero no hay que olvidar que es una norma infraconstitucional debiendo respetar el bloque de legalidad de la primera parte de la constitución en particular el derecho de propiedad del Art. 17 y del debido proceso del Art. 18.

Otra crítica posible es que si se basara en la presunción de legitimidad del acto administrativo o en su fuerza ejecutoria, entonces, debería regir para todos los actos administrativos y no solamente los que tienen contenido tributario. Esto se ve claramente en la Ley 12.008 que instituyó el nuevo Código Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, sustituyendo al anterior llamado Código Varela, Ley 2.961.

La nueva Ley 12.008 introduce importantes reformas en su articulado, de la que se destaca en el ámbito tributario la contenida en el art. 19 que se refiere al “solve et repete” que anteriormente el Código Varela contenía en su art. 30 y era más restrictivo al respecto.

Ley 12.008: Artículo 19. Pago previo en materia tributaria. “ 1. Será obligatorio el pago previo a la interposición de la demanda, cuando se promueva una pretensión contra un acto administrativo que imponga una obligación tributaria de dar sumas de dinero. 2. Antes de correr traslado de la demanda, el tribunal verificará el cumplimiento de este requisito procesal, a cuyo fin procederá a intimar al demandante el pago de la suma determinada, con exclusión de las multas y recargos, dentro del plazo de diez días, bajo apercibimiento de desestimar por inadmisibile la pretensión...”

Ley 2.961. Artículo 30. Principio “solve et repete”. “Cuando la resolución administrativa que motivase la demanda, en su parte dispositiva, ordenase el pago de alguna suma de dinero, proveniente de liquidación de cuentas o impuestos, el demandante no podrá promover la acción sin abonar previamente la suma referida.”

Ahora el “solve et repete” rige exclusivamente en materia tributaria, ya no existe más para el derecho administrativo, siendo los contribuyentes solo los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de la norma. Se ve entonces que al limitar su vigencia solo a la materia tributaria, el legislador justifica el instituto desde un orden practico, no jurídico, solo se mantiene por razones de recaudación, no por la presunción de legitimidad o ejecutoriedad del mismo. Si se basara en esto ultimo, debería regir para todos los actos administrativos, y no solo para los de contenido tributario. Esta teoría tradicional de la ejecutoriedad de los actos administrativos, no tiene justificativo en las relaciones meramente pecuniarias en las cuales no están comprometidas cuestiones de orden publico o de soberanía estatal.

Por ultimo quienes dicen que el “solve et repete” deriva de las presunciones de legitimidad y de la ejecutoriedad del acto administrativo, no podrían explicar como en países de técnica legislativa moderna como Inglaterra, Alemania, Francia y Estados Unidos, donde los actos administrativos tienen dichas características, sin embargo el principio de pague y luego accione o recurra no tiene cabida.

b) TESIS PROCESALISTA:

Hay dos vertientes dentro de esta doctrina, los primeros lo consideran una cuestión prejudicial cuya inobservancia impedía la constitución o nacimiento de la relación procesal, es decir, es un presupuesto de la acción (GRAU, QUARTA, UCKMAR).

En cambio para otros tratadistas el principio constituye una excepción procesal (DE MENDIZABAL ALLENDE), es decir, no se trata de un presupuesto de la acción, sino de una condición para que el juez pueda conocer sobre el fondo del asunto, por lo tanto, impedía al juez, si el Estado la invocaba, conocer sobre el fondo del proceso.

Lo criticable de estas tesis procesalistas es que solo se limitan a explicar el funcionamiento del principio, sin adentrarse en el mismo, de manera de observar los posibles casos en que la aplicación de este se torne ilegítima o irrazonable.

c) TESIS AUTONOMISTA:

Esta corriente doctrinaria, reconoce en el “solve et repete”, un instituto propio del derecho tributario con fundamentos políticos, económicos y culturales.

Para el Dr. Achille Donato GIANNINI:

“El contenido de esta norma, y las consecuencias prácticas que de ella derivan, son cosa distinta del principio de la ejecutoriedad de la pretensión tributaria, siendo una norma peculiar del derecho tributario, con la finalidad de resultar un medio para impedir que el particular pida en juicio la tutela de su derecho sin el pago previo del tributo, ejerciendo sobre el una presión para obligarlo a cumplir, en tiempo oportuno, la obligación resultante de la liquidación.”¹⁰

¹⁰ Valdes Costa, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario. Bs. As.: Depalma; 1992; p. 277 y ss.

Afirma que las consecuencias prácticas de esta institución son distintas del principio de ejecutoriedad de la pretensión tributaria que va comprendida en el acto de liquidación, aunque no desconoce que el “solve et repete” desempeña una función análoga a la de ejecutoriedad, puesto que conlleva a la misma finalidad: la tutela de los intereses patrimoniales del fisco, y en consecuencia la petición del contribuyente será entendida una vez satisfecho el gravamen fiscal.

GRIZIOTTI, lo considera:

“Una institución autónoma del derecho financiero, cuya finalidad como medida protectora de política financiera es proteger las finanzas públicas, erigiendo una valla para los contribuyentes de mala fe desalentando la promoción de acciones infundadas o temerarias de los obligados que puedan impedir el regular ingreso de los tributos en la arcas estatales para cumplir con sus fines públicos”.¹¹

Es decir, rechaza todo concepto extraño a la Ciencia de las Finanzas y al Derecho Financiero, afirmando que **el requisito del pago previo consiste en una medida protectora de política financiera, en privilegio del Estado;** ya que si todos discutiesen sin pagar se trabaría el accionar de la administración.

Por otra parte el Dr. TESORO, sostiene que la regla del “solve et repete”, es algo diferenciado del principio de ejecutoriedad, se trata a su entender de una norma particular de nuestra rama del derecho, norma en parte justificada por necesidades políticas y financieras.

Para estas teorías, la eliminación del “solve et repete”, sería una virtual declaración de quiebra para el Estado, ya que se afectaría la recaudación fiscal, difiriendo los pagos mediante argucias procesales, lo que sin duda afectaría a todos los habitantes de la nación, ya que el Estado no podría hacer frente a los servicios que el mismo presta como la administración de justicia,

¹¹ BIELSA, Rafael. Estudios de Derecho Publico II, Derecho Fiscal. Bs. As.: Deplama, 1995

salud, educación, defensa, etc, por no contar con los fondos necesarios para su costeo.

Desde mi punto de vista, el fundamento del “solve et repete” no es ni administrativo, ni procesal, sino que tiene básicamente una finalidad política-económica, por lo que concuerdo con las ultimas teorías expuestas. No posee una fundamentación netamente jurídica. Su finalidad es impedir que los contribuyentes mediante un pleito en la justicia ordinaria, obstaculicen la recaudación estatal, tan necesaria para su subsistencia, controversia que podría ser usada de una forma dilatoria para cumplir con la obligación tributaria.

Pero tampoco considero que es un instituto propio del derecho tributario, ya que se aplica también en otras cuestiones como en la facturación de los servicios de luz, gas, teléfono, donde los usuarios deben abonar sus facturas para poder luego reclamar ante el organo administrativo correspondiente. O en el ámbito del derecho sancionatorio administrativo, respecto de la imposición de la pena de multa. Pero cabe preguntarse si es en verdad un instituto jurídico de mayor extensión o se lo ha desnaturalizado, extendiéndolo a otros supuestos de pagos discutidos, pero que carecen de la nota de interés público en la percepción de una suma dineraria, como ocurre respecto de los tributos.

Pero esta causa, no es justificadora de la violación de derechos consagrados en nuestra Constitución Nacional, como el debido proceso, razonabilidad, igualdad, libre acceso a la justicia, etc. Ya que por un lado estarían pagando justos por pecadores, es decir, personas que realmente y sin ningún tipo de malicia, entienden que el estado esta perjudicándolos con su decisión en sede administrativa, y por tanto, buscan en la justicia defender sus derechos y su propiedad. Es un privilegio a favor del Estado, que es inadecuado a los principios jurídicos fundamentales en el estado de derecho, ya que quien no pueda satisfacer la pretensión jurídica de la administración acreedora, no podrá obtener su pronunciamiento sobre la legitimidad del acto que le impone una obligación a su juicio ilegal.

Esto sin perjuicio de que además, se podrían buscar otras soluciones como medida protectora de la política financiera.

Como bien lo menciona en su postura GIULIANI FONROUGE, con una afirmación contundente que cabe transcribir textualmente:

“Si bien es verdad que debe asegurarse el interés fiscal, poniéndose a cubierto de malévolas argucias y expedientes dilatorios, tal finalidad puede obtenerse por diversos medios sin necesidad de recurrir a un medio justamente condenado como “inicuo” e “instrumento de tortura” y llamado a desaparecer.”¹²

Por lo tanto, el “solve et repete”, solo crea una verdadera desigualdad entre las partes en el proceso, que en el estado actual de las concepciones jurídicas y políticas no es sino un privilegio irritante en favor del más fuerte, o sea el fisco, para reforzar su propia posición.

Como lo expuse anteriormente, y si bien, la solidez y contundencia de esta argumentación, de GIULIANI FONROUGE, son suficientes, me atrevería a agregar, que es necesario y más en la coyuntura en la que vivimos donde un Estado necesitado de fondos, es propenso a realizar frecuentes violaciones a los contribuyentes, la posibilidad de cuestionar las decisiones tributarias sin el condicionante del pago previo, siempre teniendo en cuenta la salvedad realizada por GIULIANI FONROUGE respecto de los contribuyentes que recurren en forma maliciosa a los medios que les provee la ley para la adecuada protección de sus derechos.

3. LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA.

El hecho imponible y el valor que genera y debe pagarse como impuesto en rasgos generales como ya lo expuse es decisión del legislador, el cual los establece de acuerdo a distintos factores (capacidad contributiva, consumo, ganancia, etc.) y luego ese impuesto debe ser aplicado a cada contribuyente en particular. Para poder establecer la existencia de una deuda tributaria, individualizar al obligado a pagarla y fijar el importe de la misma, existe un sistema denominado **DETERMINACIÓN TRIBUTARIA**. Y es precisamente dentro del procedimiento de la determinación tributaria donde se aplica la regla del “solve et repete”, en nuestro sistema tributario. Pero no dentro de cualquier clase de determinación, ya que el acto de determinación puede estar a cargo

¹² Op. Cit. Nota n 9

del obligado, o de la administración, o de ambos concurrentemente, por cuyo imperio a estos sistemas se los reconoce como:

- **Determinación por Sujeto Pasivo o autoliquidación:** Esta es en forma directa por conocimiento de la materia imponible, es decir, es una determinación sobre una base cierta que lleva acabo el sujeto pasivo de la obligación tributaria (contribuyente y demás responsables) presentando la **declaración jurada**. Es la forma de determinación de deuda tributaria más aplicada en nuestro sistema tributario. El procedimiento sobre base cierta se cumple con la sola intimación administrativa de pago, sin necesidad de una resolución fundada ni procedimiento previo con legitimo contradictorio del contribuyente o responsable.

- **Determinación Mixta:** Como bien lo indica su nombre, este tipo de procedimiento se efectúa mediante la cooperación del fisco y el sujeto pasivo. Es decir, no es el sujeto pasivo el que establece el monto a pagar, sino que solo se limita a aportar datos que el fisco le solicita y es este ultimo el que fija el importe de la deuda a pagar. Esta forma de establecer la obligación tributaria, solo es aplicada en limitados impuestos, como en el caso de los derechos aduaneros.

- **Determinación de Oficio o administrativa:** Estimación llevada a cabo por el propio fisco, de forma subsidiaria, en los siguientes casos:
 - 1) Cuando así esta ordenado por la ley -por ejemplo el impuesto inmobiliario en las provincias y comunas.

 - 2) Cuando los contribuyentes y demás responsables no aportan los datos solicitados por el fisco en la determinación mixta o no presentan las declaraciones juradas, en el caso de la determinación por sujeto pasivo.

 - 3) Cuando si bien cumplen con sus obligaciones formales tributarias presentando la declaración jurada o los datos solicitados por el fisco, tanto las declaraciones como los datos son impugnados por presentar

errores, omisiones o inexactitudes que pueden ser intencionales o no. También por la falta de libros o documentos, en los cuales se puede verificar lo presentado.

En esta última clase de determinación tributaria es el ámbito dentro del cual podemos encontrar el principio “solve et repete”, más precisamente en los procedimientos regulados por las leyes provinciales y por la ley nacional.

En la actividad parajudicial de la Administración -como es este procedimiento de determinación administrativo- los funcionarios u órganos administrativos obran como jueces, aún admitiendo que, como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la validez de los procedimientos de los órganos administrativos –en este caso el fisco- se halla supeditada al requisito de que se deje expedita la instancia judicial posterior, a fin de no conculcar lo preceptuado por el art. 109 de la Constitución Nacional:

“En ningún caso el presidente de la Nación puede ejercer funciones judiciales, arrogarse el conocimiento de causas pendientes o restablecer las fenecidas.”

Si bien en la determinación de oficio siempre se deja abierta la posibilidad de pasar a la justicia para que sea ésta en última instancia la que decida, esa oportunidad de optar, en nuestra legislación, se vuelve muchas veces **ficticia**, debido al requisito del pago previo de la determinación realizada por el fisco como condición para poder acceder a esa vía, configurando así un detrimento en los derechos de igualdad de todos ante la ley, acceso a la justicia y propiedad para los deudores que no pueden afrontar ese costo y se ven por lo tanto imposibilitados de que un órgano judicial independiente revise lo que estableció la administración.

No hay que olvidar que la actividad de la administración se desenvuelve con sujeción al ordenamiento jurídico, es pues de carácter sublegal, tanto cuando la realice en ejercicio de una facultad reglada, cuanto la efectúe dentro del marco de sus facultades discrecionales, por lo tanto, siempre existen límites a dicha actividad, los cuales han sido establecidos a favor del interés privado de los administrados.

Pero, ¿por qué es tan necesario el control judicial posterior a la determinación realizada por el fisco?

Bien, cuando el fisco determina una deuda tributaria, significa que esta valorando con criterio interpretativo y objetivo los hechos y circunstancias que deben ser tenidos en cuenta para la existencia y medida del hecho imponible que genera la obligación al contribuyente de pagar el tributo. Pero esa estipulación realizada por la administración, cuando no hay bases ciertas toda vez que, en el caso, no existe una medición concreta y exacta del hecho imponible a partir de un dato aportado por los mismos contribuyentes (ej: declaraciones juradas, asientos contables, etc.), se realizan sobre lo que se llama una base presunta, es decir, utiliza ciertos parámetros que sirven como indicio para poder obtener una idea aproximada del hecho imponible y de su "quantum".

Puedo dar tres ejemplos contenidos en la ley 11.683, donde hay una enumeración (no taxativa) de hechos que configuran una base presuntiva a saber:

- a) Las ganancias netas de las personas físicas equivalen por lo menos a tres veces el alquiler que paguen por la locación de inmuebles destinados a casa- habitación.
- b) Cuando los precios de los inmuebles que figuren en las escrituras sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza y ello no sea explicado satisfactoriamente por los interesados, por las condiciones de pago, por características peculiares del inmueble o por otras circunstancias, la DGI podrá impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado.
- c) Se determina el monto presunto de ventas, prestaciones de servicios u operaciones durante un mes determinado según el método estadístico de promediar los totales de las operaciones controladas por la DGI en no menos de cinco días continuos o alternados y multiplicados ese promedio por el número de días hábiles comerciales. El mismo dispone, además, que si el control se efectúa en no menos de cuatro meses alternados de un mismo ejercicio fiscal, el promedio de operaciones se

considera suficientemente representativo y podrá, también aplicarse a los demás meses no controlados del mismo periodo fiscal.

El fisco puede válidamente recurrir a la estimación de oficio sobre base presunta cuando no cuenta, para decirlo con palabras del Dr. FRANCISCO MARTINEZ, con pruebas lo suficientemente “representativas” de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente.¹³

Si bien este método presuntivo, es una alternativa valida que habilita la ley a favor de la administración para que pueda cumplir con sus objetivos, en aquellos casos en que, debido a la inexistencia de elementos, registraciones con notorias falencias respaldatorias, documentación que no resulte fehaciente e insuficiencias de diversa índole, deba recurrir en forma supletoria a esta metodología, **la elección de los diversos indicios que deben servir de base, así como también el procedimiento racional para las estimaciones no pueden traducirse a la postre en decisiones discrecionales; la estructura lógica que debe resultar de una determinación fundada no puede ser arbitraria, ni apoyarse en cualquier indicio.**

Como lo resolvió el Tribunal Fiscal de la Nación:

“...La determinación presuntiva requiere para su eficacia la concurrencia de una serie de circunstancias que, analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método presuntivo guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados. La naturaleza de las presunciones exige que sean graves, precisas y concordantes, es decir, que la reconstrucción de la materia imponible guarde relación unívoca entre el dato empírico y el resultado impositivo que de él se deriva...”¹⁴

La administración en varias oportunidades, no cumple con este requisito de coherencia y no arbitrariedad en la fijación de las bases presuntivas. El

¹³ “DANNEMAN, ADRIAN CURT”.T.F.N. ; sala A. 13/05/99.

¹⁴ “SEDA S.A.I.C”. T.F.N. ;Sala B. 22/8/88.

Estado Nacional, tal vez por su necesidad de recaudar para poder hacer frente a la gran cantidad de obligaciones que tiene, muchas veces, -aun a costa de los intereses particulares de los contribuyentes- establece bases presuntivas que son muy discutibles y que dan lugar a una arbitraria estimación de la obligación tributaria, por lo que el deudor tiene derecho a tener su camino de defensa completamente libre para poder protegerse de estas acciones de la administración.

Un ejemplo claro de lo dicho con anterioridad es la presunción legal llamada “Método del Punto Fijo”, establecida en el inc. d) del artículo 18 de la ley 11.683:

“...La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc.

En las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca el Administrador Federal con relación a explotaciones de un mismo género.

A los efectos de este artículo podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario que:

...d) El resultado de promediar el total de ventas, de prestaciones de servicios o de cualquier otra operación controlada por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en no menos de DIEZ (10) días continuos o alternados fraccionados en dos períodos de

CINCO (5) días cada uno, con un intervalo entre ellos que no podrá ser inferior a siete (7) días, de un mismo mes, multiplicado por el total de días hábiles comerciales, representan las ventas, prestaciones de servicios u operaciones presuntas del contribuyente o responsable bajo control, durante ese mes.

Si el mencionado control se efectuara en no menos de cuatro (4) meses continuos o alternados de un mismo ejercicio comercial, el promedio de ventas, prestaciones de servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá también aplicarse a los demás meses no controlados del mismo período a condición de que se haya tenido debidamente en cuenta la estacionalidad de la actividad o ramo de que se trate.

La diferencia de ventas, prestaciones de servicios u operaciones existentes entre las de ese período y lo declarado o registrado ajustado impositivamente, se considerará:

- 1. Ganancia neta en el impuesto a las ganancias.**
- 2. Ventas, prestaciones de servicios u operaciones gravadas o exentas en el impuesto al valor agregado, en la misma proporción que tengan las que hubieran sido declaradas o registradas en cada uno de los meses del ejercicio comercial anterior.**

Igual método se aplicará para los rubros de impuestos internos que correspondan....”

No resulta válido ni razonable proyectar para todo el año un muestreo efectuado en cuatro meses que pueden abarcar periodos de inusitada actividad para un rubro en particular, abarcando además, días y horarios con el mismo fin de crear una realidad que en definitiva no es la que se vive día a día. Es decir, las presunciones legales pueden dar lugar a muchas interpretaciones que usadas de forma arbitraria y desesperada por el Estado, generarían un gran perjuicio a los contribuyentes.

Si bien durante el procedimiento de la determinación de oficio se conceden momentos en los cuales el contribuyente puede defenderse –vista para que conteste y presente pruebas, los recursos, etc-, e inclusive a nivel nacional y en algunas legislaciones provinciales hasta puede recurrir a un tribunal especializado en materia tributaria como lo es el Tribunal Fiscal, estas defensas se instrumentan dentro de la faz administrativa, por lo tanto, el deudor

tributario tiene derecho a que un tribunal judicial controle y decida en última instancia sobre el origen y monto de su deuda tributaria, sin limitación de ninguna índole, y sin desigualdad por parte de la administración para proporcionar ese acceso a la faz jurisdiccional. El “solve et repete”, establece una clara limitación a la justicia para aquellas personas que no pueden pagar la deuda tributaria como requisito previo al inicio de la demanda, y aun si pudieran pagarla, generaría un menoscabo en sus derechos de propiedad, por tener que abonar un monto de dinero que todavía no fue definitivamente establecido por el poder encargado de administrar la justicia, como lo es el Órgano Judicial.

Claro que el Estado no tiene por que arriesgar su expectativa de cobro, ya que hay –como veremos mas adelante- otros métodos que la aseguran, sin que ello implique un detrimento en los derechos de los contribuyentes, logrando un adecuado equilibrio entre los derechos individuales y colectivos.

El “solve et repete” puede ser usado por la administración como “un arma de porra en las manos del más fuerte”¹⁵, con la cual se haría casi imposible el contralor judicial de las bases presuntivas usadas para la determinación de oficio y su aplicación al caso concreto; por eso es tan importante que este privilegio del Estado sea eliminado y reemplazado por un sistema que permita el adecuado equilibrio de las partes en la defensa de sus derechos e intereses.

¹⁵ Op. Cit. Nota n 3

CAPITULO III

1. LA SITUACIÓN EN EL ORDEN LOCAL.

En el capítulo anterior comprendimos que es el “solve et repete”, cual es su fundamentación y dentro de que ámbito realizamos su estudio. Ahora en el presente capítulo realizare un análisis pormenorizado de cómo se presenta este instituto en las legislaciones tanto nacional como provinciales más importantes, para poder comprender su función.

Si bien en un principio para salvaguardia de las garantías constitucionales –acceso a la justicia, previo y debido proceso, propiedad, etc- tanto la Nación como las provincias han establecido, la posibilidad de ocurrir a la justicia ordinaria ya sea:

En la Nación, según el caso, intervienen los jueces nacionales de primera instancia en lo contencioso-administrativo, las Cámaras Nacionales en lo contencioso- administrativo y por ultimo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En las provincias, la tutela jurídica esta asegurada con la intervención del Superior Tribunal de Justicia o Suprema Corte de Justicia.

Lo cierto es que esta posibilidad muchas veces es ficticia, por que el contribuyente debe abonar el importe determinado por la administración fiscal, ya sea para acceder a la vía judicial ordinaria (ej: Buenos Aires), como para detener la ejecución fiscal (ej: Nación).

1.1 SU APLICACIÓN EN EL ORDENAMIENTO NACIONAL

Empezare este capítulo, realizando un breve análisis del “solve et repete” en la legislación nacional desde el pasado hasta el presente.

La ley 11.683 de procedimientos tributarios plasma normativamente el principio, siendo muy rígida al respecto, establecía un procedimiento de determinación de oficio dividido en dos caminos distintos, según se tratara de una determinación sobre base “cierta” o sobre base “presuntiva”, ya que las

posibilidades de impugnación por parte del contribuyente en uno y otro caso no eran las mismas.

En el primer caso, el fisco liquidaba el impuesto sobre la base de los elementos ciertos que los contribuyentes les suministraban o que hallaban ellos en la inspección, es decir, determinaba la obligación y con la información que tenía disponible. Luego expedía una resolución motivada, sino que formulaba una intimación de pago frente a la cual, el responsable sólo podía reclamar por vía de repetición. En otros términos, el contribuyente debía obedecer forzosamente la intimación y cumplirla como requisito previo para lograr una revocación o modificación de esa determinación, mediante la acción de repetición.

Por el contrario, si el impuesto se determinaba en forma presuntiva – determinación de oficio- se seguía un procedimiento más formal y complejo, que concluía con el dictado de una resolución fundada que contenía la determinación que a su vez podía ser recurrida por el contribuyente a través del recurso de reconsideración ante el organismo sin previo pago. Si este fuere denegado, recién allí se abría la vía de repetición.

Con la sanción de la ley 15.265, del 28 de abril de 1960, de creación del Tribunal Fiscal de la Nación, origino interesantes avances en punto a limitar y restringir la vigencia del “solve et repete”. Se permitió el cuestionamiento de las resoluciones dictadas por la administración, por ante el Tribunal Fiscal, sin pago previo del impuesto reclamado, salvo el abono de una tasa de actuación que consiste en el 2 % del monto discutido, que se paga desdoblada en el 1% al interponer la apelación y el 1% restante luego de dictada la sentencia. Dicho organismo administrativo, cuyas cuatro salas con incumbencia impositiva están integradas por abogados y contadores de reconocido conocimiento en la materia, constituyó una alternativa eficaz y oportuna para los contribuyentes a fin de que un organismo imparcial y especializado se aboque al tratamiento de los reclamos que los mismos efectúan contra determinaciones de oficio practicadas por la AFIP-DGI. Es necesario aclarar que la competencia del Tribunal se encuentra limitada por razones de materia y de monto mínimo:

“EI TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será competente para conocer:

a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 2.500) o SIETE MIL PESOS (\$ 7.000), respectivamente.

b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que, impongan multas superiores a DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 2.500) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto.

c) De los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos, formuladas ante la AFIP, y de las demandas por repetición que, por las mismas materias, se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 2.500).

d) De los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, en los casos contemplados en el segundo párrafo del art. 81.

e) Del recurso de amparo a que se refieren los arts. 182 y 183.

f) En materia aduanera, el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será competente para conocer de los recursos y demandas contra resoluciones de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones -excepto en las causas de contrabando-; del recurso de amparo de los contribuyentes y terceros y los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por la ADMINISTRACION FEDERAL como también de los recursos a que ellos den lugar.”¹⁶ (Artículo sustituido por Título XV art. 18 inciso 14)

¹⁶ Ley 11.683, art. 159

de la Ley N 25.239), por tanto, quienes no llegan a los montos determinados en la ley, deberán cumplimentar el requisito del pago previo para poder reclamar.

Un elemento fundamental a destacar del sistema actual, es que las apelaciones que los contribuyentes promuevan ante dicho tribunal denotan **carácter suspensivo**; es decir, que hasta tanto no recaiga sentencia del Tribunal, la AFIP-DGI no puede ejecutar la deuda.

El proceso señalado ha acreditado ser con el tiempo un instrumento útil en el resguardo del derecho de defensa del contribuyente, al permitirle -con carácter previo- un debate consistente, con producción amplia de prueba, evitando su exposición a una eventual persecución fiscal, cuando no se ha obtenido aún un pronunciamiento efectivo sobre la legitimidad del recurso.

Pero si seguimos analizando las disposiciones de la Ley 11.683, la situación varía cuando directamente se recurre a la justicia ordinaria o si se apela las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal, las cuales, pueden ser impugnadas por los recursos de revisión y apelación limitada por ante la Cámara Federal Contencioso Administrativa.

“La apelación de las sentencias se concederá en ambos efectos, salvo la de aquellas que condenaren al pago de tributos e intereses, que se otorgará al solo efecto devolutivo. En este caso, si no se acreditare el pago de lo adeudado ante la repartición apelada dentro de los TREINTA (30) días desde la notificación de la sentencia o desde la notificación de la resolución que apruebe la liquidación practicada, la repartición expedirá de oficio la boleta de deuda a que se refiere el artículo 92, fundada en la sentencia o liquidación, en su caso.”¹⁷

En efecto el art. 194 L.P.T., dispone que el recurso se concederá en ambos efectos (devolutivo o suspensivo), salvo cuando se trate de tributos, su actualización e intereses, en cuyo caso se otorgará siempre con **efecto devolutivo**, debiéndose acreditarse el ingreso del monto adeudado ante la repartición apelada en el plazo de 30 días después de notificarse a los interesados la sentencia del Tribunal que aprueba la liquidación. Si no se acredita el pago en el término planteado, autoriza al fisco a emitir la boleta de

¹⁷ Ley 11.683; art. 194

deuda correspondiente e iniciar la ejecución fiscal en los términos del art. 92 de la ley 11.683.

Por lo tanto, si bien aparentemente no funcionaria el principio del “solve et repete”, formalmente, pues no se exige el pago previo, como requisito de admisibilidad de la demanda, la cual, continua su curso en forma normal sin referencia alguna a la cancelación del gravamen cuestionado. Esta particular consecuencia del efecto devolutivo del recurso, se constituye en un **“solve et repete” implícito**, ya que si bien no se necesitara pagar para recurrir, el contribuyente se encuentra igualmente constreñido a pagar ante la inminencia de la ejecución fiscal, al facultar la norma a la administración a emitir la boleta de deuda y la consiguiente ejecución de la misma, mientras el contribuyente discute la decisión del fisco en los estrados judiciales.

Se puede ver claramente entonces, que en el ámbito nacional, la regla del “solve et repete”, si bien no esta expresamente establecida, funciona implícitamente en los hechos, ya que el contribuyente, aunque este discutiendo la determinación del tributo ante la justicia, debe pagar si quiere evitar la ejecución fiscal, afectándose de esta forma de manera manifiesta los derechos de propiedad y defensa en juicio receptados en los art. 17 y 18 de la Constitución Nacional. Es decir, el procedimiento expedito de “ejecución fiscal” de la ley 11.683 es sin una sentencia firme, que es la condición sine qua non, que debe contener toda requisitoria del estado sobre la propiedad del individuo conforme el Art. 17 de la manda constitucional y sin respetar el principio del debido proceso, que implica que todo acto administrativo final pueda ser revisado al menos ampliamente en sus hechos y prueba y motivación, por una sola instancia judicial, según se desprende del fallo de la Corte, **“Fernández Arias c/Poggio”**.

Como lo indico Dino JARACH : “...b) como segundo ejemplo de aplicación del principio “solve et repete” en el derecho tributario argentino en el orden nacional esta el del proceso de ejecución fiscal”¹⁸

“La ejecución fiscal es un procedimiento judicial que la DGI puede promover con la simple boleta de deuda expedida por funcionario competente,

¹⁸ JARACH, Dino. Constitucionalidad del Principio “Solve et Repete”, Revista La Información 1996; 29 (81): 171-80

siendo las únicas excepciones admisibles las contempladas en el Art. 92 de la ley 11.683.

Como únicas excepciones admitidas están; a) pago total documentado, b) espera documentada, c) prescripción d) inhabilidad de título basado en vicios relativos a la forma extrínseca de la boleta de deuda.

El contribuyente, que tiene derecho a la impugnación de la boleta de deuda o más en general que tenga razones a su favor para oponerse a la pretensión de oficio de un acto administrativo emitido por el fisco unilateralmente pero que no pueda disponer de las cuatro excepciones citadas solamente podrá hacer valer su derecho en el proceso de repetición judicial y no antes.

La circunstancia subrayada, implica que el contribuyente no puede oponerse al pago dispuesto de oficio por la DGI, y recién allí pueda ir a un juicio por repetición, enervándosele de esa manera el derecho del debido proceso que menta el Art. 18 de la constitución nacional, por cuanto no tiene la posibilidad de recurrir a otras defensas distintas de las contempladas en el Art. 92 de la ley 11.683. “

Ello además que por acto administrativo, se le esta conculcando el derecho de propiedad del Art. 17 de la constitución nacional, ya que el proceso de ejecución que al menos en nuestro derecho se realiza siempre en la vía judicial, debe, a mi juicio, ser siempre posterior a la decisión de controversia sobre la legalidad del acto. No hay ninguna razón para reconocer a la administración el derecho de ejecutar un crédito cuya validez esta precisamente en discusión ante los órganos jurisdiccionales del Estado, como es el caso de la ley 11.683.

Distinto es el caso en materia previsional, cuya recaudación se encuentra en poder de la A.F.I.P., en donde el principio se encuentra contemplado en forma expresa en las leyes 18.820 arts. 12 y 15, 21.864 art. 12, decr.-ley1285/58 y Res. Gral. A.F.I.P. 79/98. Por lo que rige con todo vigor, pues la impugnación de las actas ante la autoridad judicial –Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social-, no puede hacerse si no se paga las contribuciones previsionales adeudadas. No obstante ello, la jurisprudencia ha atenuado su aplicación, aceptando que en lugar del pago previo se pueda admitir un seguro de caución.

Por otro lado, dentro del ámbito de la ley 11.683, el Dr. Dino JARACH cita otros ejemplos de aplicación del principio “solve et repete” que a modo de reseña paso a enunciar:

- El pago provisorio de impuestos vencidos, establecidos en el art. 38 de la ley 11.683. Es esta una norma de excepción. El “solve et repete” juega como sanción por la renuencia del contribuyente a cumplir con sus deberes y por desacatar las intimaciones de la D.G.I.
- Pedidos de pronunciamiento por parte de los contribuyentes que no constituyen determinaciones de impuesto ni aplicación de multas y por lo tanto, no están sujetos a los recursos que la ley concede contra los actos administrativos mencionados.

Pueden ser impugnados, en algunos casos, a través de un recurso de reconsideración ante el propio organismo o por el recurso jerárquico, si no se hace lugar a éste, deberá satisfacer el pago y luego intentar la acción de repetición.¹⁹

1.2 LOS ORDENAMIENTOS PROVINCIALES MAS RELEVANTES

Con relación a las provincias, donde el principio del “solve et repete”, se encuentra **receptado de forma explicita**, es necesario distinguir, dos modalidades diferentes de su aplicación teniendo en cuenta las legislaciones positivas vigentes.

a) Legislaciones que no poseen órganos jurisdiccionales administrativos.

Aquí, las resoluciones definitivas en materia fiscal, dadas por la administración (Ministerio de Economía, Poder Ejecutivo), deben ser impugnadas directamente ante el Poder Judicial. (Superiores Tribunales o Cortes Supremas de Justicia de las provincias.), por lo tanto el “solve et repete”

¹⁹ Op. Cit. Nota n 18

se aplica de manera inmediata, restándole posibilidades de defensa a los contribuyentes.

Dentro de este grupo encontramos a las provincias de Santa Fe, Catamarca, La Pampa, San Luis, Corrientes, etc.

b) Legislaciones que tienen organizados verdaderos tribunales administrativos.

Estos organismos independientes (Tribunales Fiscales), ya sea en forma optativa u obligatoria, deciden la controversia tributaria en sede administrativa, posibilitando el control jurisdiccional con mayor amplitud y dándole al contribuyente un momento mas de defensa de sus derechos antes de tener que pagar para poder recurrir a la sede judicial.

Pertenece a este grupo, las provincias de Misiones, Buenos Aires, San Juan, etc.

EL PROCEDIMIENTO IMPUGNATIVO

Tanto en un sistema como en otro, el contribuyente puede interponer recurso de reconsideración contra las resoluciones de la administración que determinan de oficio los montos tributarios. El plazo de caducidad para hacerlo varia de acuerdo a cada provincia ej: 10 días para San Luis (Cód. Fiscal. art. 58) a 15 días en Corrientes (Cód. Fiscal. art. 59), 20 días en Catamarca (Cód. Fiscal, art. 45), 30 días en Chubut (Cód. Fiscal, art. 46), siempre estos plazos contados desde la notificación de la resolución que se pretende impugnar. Es muy importante que al momento de interponer el recurso, se expresen los agravios que causa la decisión cuestionada y también ofrecer y presentar todas las pruebas convenientes.

Vale aclarar los casos de Misiones, que no prevé el recurso de reconsideración, por lo tanto debe impugnarse mediante los recursos de nulidad y apelación y en cuanto a la provincia de Córdoba, que ha disuelto su Tribunal Fiscal y por ende extinguido la vía de apelación o nulidad y apelación, quedando tan solo el recurso de reconsideración ante el Secretario de ingresos públicos.

La presentación de este recurso en casi todas las legislaciones provinciales suspende la obligación de pagar el monto determinado por la administración fiscal hasta tanto no se resuelva. Pero hay otras normativas provinciales como la de Entre Ríos, Jujuy, San Luis, Catamarca, La Pampa, Buenos Aires, etc., que la interposición del recurso no interrumpe la aplicación de los intereses sobre esos montos cuestionados, lo que me parece muy gravoso para el contribuyente, ya que el recurso deja de ser una garantía para su defensa contra la posible arbitrariedad del Estado en la determinación tributaria, convirtiéndose en un procedimiento dilatorio que solo le genera más deuda en caso de ser negativa la resolución.

Si la resolución del recurso interpuesto es denegatoria, aquí hay que dividir entre las legislaciones que poseen o no Tribunales Fiscales.

Si no se prevén órganos jurisdiccionales entonces se debe interponer un recurso jerárquico de apelación, ante el Ministerio de Economía o ante el Poder Ejecutivo. Este recurso suspende la obligatoriedad del pago del monto discutido (no la aplicación de intereses), salvo en las provincias de Santa Fe y Entre Ríos, en donde se debe abonar los impuestos, tasas o contribuciones que se cuestionen, pero no el de las multas. Y en el caso de Corrientes aun peor, por que su Cód. Fiscal en el art. 61, dispone el previo pago...”de la suma a que fuere condenado el contribuyente y / o responsable (sin exceptuar a multas y recargos)”.

Luego el Ministerio o Poder Ejecutivo debe decidir haciendo o no lugar al recurso, por resolución fundada, que debe notificar a los interesados. Esta resolución agota la vía administrativa pudiéndose impugnar ante vía judicial (Tribunal Superior o Corte Suprema de Justicia), solo si se realiza el pago previo de los tributos determinados (y en algunos casos, también sus accesorios); no así respecto de multas y recargos. (salvo San Luis, Formosa y Chubut).

Si existen órganos jurisdiccionales dentro de la faz administrativa, como en el caso de las provincias de Buenos Aires (a la cual más adelante tratare de forma específica), Catamarca, art. 110 del Código Fiscal, entre otras, la resolución determinativa es susceptible de recurso de reconsideración ante el

propio organismo, o de apelación ante el Tribunal Fiscal de esa provincia (no ante el Ministerio de Economía o el Poder Ejecutivo), interpuesto uno u otro, se suspende la obligación de pago, pero no el curso de los intereses.

Si el contribuyente no estuviera de acuerdo con el veredicto que le propinase (ya sea por el recurso de reconsideración ante la autoridad de aplicación o por la apelación ante el tribunal fiscal), podría iniciar una demanda contenciosa-administrativa ante la Suprema Corte de la Provincia, pero acreditando el previo pago del tributo.²⁰

La elección de los recursos es alternativa y opcional. Alternativa, por que la interposición de uno de ellos (reconsideración o apelación) cierra definitivamente la posibilidad de interponer el otro luego. Y opcional, porque a diferencia de lo que ocurre en algunas legislaciones ya analizadas, su interposición no es obligatoria para el impugnante, que puede ocurrir, directamente mediante recurso de apelación, ante el Tribunal Fiscal (teniendo siempre el límite que se establezca en cuanto a la materia y monto mínimo necesario para hacerlo).²¹

1.2.1 LA APLICACIÓN DEL SOLVE ET REPETE EN LA PROVINCIA DE CORDOBA

Es importante señalar la particular situación que se presenta en esta Provincia, ya que su Constitución, sancionada el 3 de febrero de 1883, con las enmiendas de 1900, 1912 y 1923, establecía en su art. 116, inc 7°, que en materia tributaria, quedaba libre, al contribuyente, su acción para ocurrir a los tribunales para la decisión del caso, previa constancia de haber pagado.

Pero la constitución vigente (aprobada en el año 1987) nada dice del previo pago, cabe preguntarse entonces ¿ha sido derogado en consecuencia el principio del “solve et repete” en Cordoba?²²

²⁰Op. Cit. Nota n 6

²¹Op. Cit. Nota n 6

²² VILLEGAS, Héctor B. La regla solve et repete y su vigencia en el derecho tributario argentino. La Ley. 1996: 450-61

El tema no fue tratado en el momento, y el debate tan ansiado nunca llegó, quedando por lo tanto redactado el artículo 71 último párrafo de la siguiente manera:

“La ley determinara el modo y la forma para la procedencia de la acción judicial donde se discuta la legalidad del pago de impuestos y tasas”

Es decir, esta indecisión se tradujo en que el art. 71 defiriera a la ley el modo y la forma para la procedencia de la acción judicial por la que se discutiera la legalidad del pago de impuestos y tasas.

Según Héctor B. VILLEGAS, **“la actual Constitución cordobesa eliminó en forma expresa el solve et repete”**²³. Para esta facultad legal para determinar el modo y procedencia para la acción judicial encuentra en la misma constitución dos limitaciones:

1. En el art. 49, el que en el primer párrafo dice que **“ En ningún caso puede resultar limitado el acceso a la justicia por razones económicas”**, siendo la interpretación de este tratadista que se opone a que dicho acceso a la órbita judicial quede supeditado al previo pago de los tributos.
2. En segundo lugar, encuentra el art. 178, el cual consagra en su segundo párrafo que: **“La actuación del Estado, los municipios y demás personas jurídicas públicas en el ejercicio de función administrativa, quedan sometidos al control judicial de acuerdo con lo que determine la ley de la materia, y sin otro requisito que el interesado haya agotado la vía administrativa.”** Por lo que surge clara allí la derogación de la regla “solve et repete”, ya que el único requisito para que el Estado se someta al control judicial lo constituye la exigencia de que el interesado haya agotado la vía administrativa, por lo que las leyes que determinen la procedencia de la acción judicial en

casos fiscales no pueden incluir, otro requisito adicional, como el previo pago del tributo. Surge así el problema de si lo que la Constitución Provincial quiso es derogar el principio del “solve et repete” y esto no se vio reflejado en una posterior modificación del Código Fiscal o, si esta haciendo referencia a otros supuestos y no a esta regla.

El Dr. Villegas también se basa en que con la ley 7.098 del año 1985, la provincia de Córdoba se adhirió a la ley 23.054, por la cual el Estado Argentino recepto el Pacto de San José de Costa Rica, por lo que la Constitución pasa a formar parte de su texto y otorga la garantía de juzgamiento por tribunales judiciales, sin condición ni obstáculo alguno en causas fiscales.

Por ultimo, según el artículo 200 de la Constitución Cordobesa, toda edición oficial de la misma deberá llevar anexo el texto de la parte declarativa de derechos de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Para los doctrinarios CASTRO, RAGGO y SCHREIER²⁴, entienden que el tema del “solve et repete”, no fue debatido y que los dos artículos a los que hace referencia Villegas no corresponden al título que trata específicamente el tema.

Tinti, por otra parte, cree que el juego de las normas constitucionales de la Constitución Cordobesa, resulta decisivo en cuanto a la derogación del principio, ya sea por la supresión del texto, como por la inclusión en el cuerpo reformado de normas exactamente contrarias con son los artículos 49 y 178.²⁵

Si bien adhiero completamente a las posiciones sustentadas por el Dr. Villegas y Tinti, por considerar la derogación de la regla “solve et repete”, en el derecho Cordobés, no obstante esta discusión doctrinaria, lo cierto es que el Código Tributario vigente establece contra las resoluciones de la administración fiscal que determinen tributos, impongan sanciones por infracciones, resuelvan

²³ Op. Cit. Nota n 22

²⁴ Carranza Torres, Luis. Procedimiento y proceso administrativo en Córdoba, vol. 2: El proceso administrativo. Córdoba: Alveroni Ediciones; 2000.

²⁵ Tinti, Pedro Leon. Cae el Tribunal Fiscal. El solve et repete se acerca. Foro de Cordoba N 77, p. 142.

demandar por repetición o exenciones, el contribuyente o responsable podrá interponer:

- Recurso de apelación o de nulidad y apelación ante el Tribunal Fiscal.
- Recurso jerárquico, que comprenderá el de apelación y nulidad y apelación ante la subsecretaría de Hacienda.

Cuando se interponen estos recursos se suspende la obligación de pagar el tributo, recargo o multa.

Ahora bien, el Fiscal de Estado, el contribuyente o responsable, podrán interponer demanda contencioso-administrativo, ante el Tribunal Superior de Justicia, contra las decisiones definitivas del Tribunal Fiscal o la Subsecretaría de Hacienda o cuando éstos no hubieran dictado resolución en el plazo estipulado. Pudiendo el contribuyente optar por iniciar demanda ordinaria o contenciosa administrativa, ante la justicia, siendo requisito el pago previo de los tributos y su actualización, recargos o intereses, no así las multas, mediante pago en efectivo o depósito bancario.²⁶

Es clara la posibilidad de sustituir el depósito en efectivo por la constitución de otras garantías que le permitan asegurar al fisco el cobro de la obligación tributaria. Garantías que deben darse a favor de la Provincia de Córdoba y que puede ser por sí o por tercera persona, ya sean de un derecho real de hipoteca sobre uno o varios inmuebles (deben estar ubicados dentro de la provincia), aval bancario concedido por el Banco de la Provincia de Córdoba, póliza de seguro de caución²⁷ o **si bien aunque no lo exprese la norma específicamente cualquier otra que asegure el pago del tributo.**

Del análisis realizado, se desprende claramente que este afianzamiento importa un requisito de admisibilidad de la demanda, por lo que la norma va más allá de la regla del “solve et repete”, asegurando al fisco el cobro del tributo para luego de la finalización

²⁶ Código Tributario de la Provincia de Córdoba. Ley 9025, Art. 115. 3er Párr.

²⁷ Código Tributario de la Provincia de Córdoba. Ley 9025, Art. 115. 4to Parr.

del pleito pero no antes, lo cual es un gran adelanto a nivel local con respecto a las demás legislaciones provinciales.

1.2.2 LA DETERMINACIÓN Y EL SOLVE ET REPETE EN EL CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES.

En el derecho tributario de la Provincia de Buenos Aires, encontramos distintas etapas de reglamentación fiscal, a saber:

Antes del año 1948, es decir de la vigencia del Código Fiscal, la regla del “solve et repete” se aplicaba como condición no sólo cuando se trataba de recurrir ante la autoridad judicial contra las determinaciones de oficio realizadas por el fisco, sino también como condición para el recurso de apelación ante el Poder Ejecutivo.

Como ejemplos se pueden nombrar, la ley 5122 de Impuestos al Comercio e Industrias, en su artículo 23, establecía el reclamo ante la Dirección General de Rentas con apelación, al solo efecto devolutivo, ante el Poder Ejecutivo previo pago de la suma reclamada. Análoga norma regía para La ley 5127, artículo 23, de impuesto Inmobiliario.²⁸

Luego como lo expone el Dr. Dino JARACH²⁹ con la sanción del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, el 1 de enero de 1948, ley 5246, se innovó profundamente en materia procesal tributaria, al establecerse un procedimiento administrativo de determinación de impuestos y de imposición de multas. Procedimiento que se llevaría acabo ante la Dirección Nacional de Rentas y desembocaría en una resolución impugnable ante la propia Dirección por la vía del recurso de reconsideración, cuya culminación sería una resolución fundada considerando pruebas y argumentos vertidos por los recurrentes. **Se trataba de obtener un pronunciamiento que garantice el derecho de defensa de los contribuyentes y responsables.**

El Código puso en un mismo plano el recurso de reconsideración y el reclamo de repetición; y ambos procedimientos podían ser objeto de recurso de

²⁸ CASTRO, Graciela Silvia; RAGGI, Adriana Graciela; SCHREIER, Julio. El principio de solve et repete. Boletín DGI. 1991; 451: 580-95

²⁹ Op. Cit. Nota n 3

apelación o de nulidad y apelación ante la Cámara Fiscal de Apelación (hoy Tribunal Fiscal). JARACH señala que el recurso de apelación sustituía el recurso ante el Poder Ejecutivo, constituyendo una instancia que garantizaba una decisión imparcial de los litigios tributarios, ya que tenía como respaldo no solo la actuación de la Dirección General de rentas, sino los dictámenes jurídicos del asesor del gobierno y del Fiscal de Estado pero en la práctica no era un procedimiento jurisdiccional, sino un trámite administrativo y a veces, con demasiada influencia política.

Pero el Código no solo se limitó a suplantar el Poder Ejecutivo por un Tribunal sino que también invalidó la aplicación del principio del “solve et repete” como presupuesto procesal del recurso de apelación ante la Cámara, - es decir, fuera del ámbito de la administración- , desplazándolo para su aplicación en la demanda contencioso –administrativa ante la Suprema Corte de la Provincia. Lo cual si bien fue un gran avance en el camino a la defensa de los derechos de los contribuyentes, no es suficiente.³⁰

En la actualidad la ley 10.397 instituyó el nuevo Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, esta norma en su título XI, establece los procedimientos de determinación de oficio y el contencioso fiscal.

Pero lo que me interesa en particular es demostrar, la plena aplicación de la regla del “solve et repete”, en nuestro país.

En el artículo 95, se establece lo siguiente:

“La resolución dictada por la Autoridad de Aplicación en los recursos de reconsideración quedará firme a los quince (15) días de notificado, quedando a salvo tanto el derecho del contribuyente de acudir ante la Justicia, como el derecho del Fiscal a manifestar oposición, en idéntica forma.

Será requisito de admisibilidad de la demanda el previo pago del importe de la deuda en el concepto de los impuestos cuestionados. No alcanza esta exigencia al importe adeudado por multas o sanciones.”

Luego el artículo 107 ordena:

³⁰ Op. Cit. Nota n 28

“Contra las decisiones del Tribunal Fiscal, el contribuyente o responsable y el Fiscal de Estado podrán interponer demanda ante la Justicia.

En el caso de los contribuyentes o responsables, la demanda contra la confirmación de la resolución determinativa en materia de gravámenes tendrá como requisito de admisibilidad el previo pago de los importes de los gravámenes cuestionados.

Por el contrario, de tratarse de la confirmación de multas impuestas por la Autoridad de Aplicación, no se exigirá tal requisito.”

En ambos artículos se le da la facultad al contribuyente de salir de la faz administrativa y acceder a la justicia ordinaria.

En el primer artículo la resolución de la autoridad de aplicación recaída en el recurso de reconsideración interpuesto quedara firme a los 15 días de notificada, salvo que dentro de este plazo el recurrente interponga demanda judicial.

En el segundo en cambio esa posibilidad se le concede contra las decisiones definitivas del Tribunal Fiscal, el contribuyente o responsable podrán interponer demanda contencioso administrativa ante la Suprema Corte.

Pero el Código dispone en ambos artículos la necesidad de abonar el tributo al interponer la demanda contra las resoluciones denegatorias dictadas.

Es decir que el contribuyente que desea impugnar las normas referidas a los tributos o la aplicación de las mismas, deberá sortear dos obstáculos insalvables para cumplir con su finalidad, uno en la instancia administrativa y otro en la instancia judicial, ya que según lo expresa la Corte ambos cuerpos normativos no se contraponen sino, por el contrario, se complementan.

La irracionalidad de esta doble exigencia a los contribuyentes resulta, a mi entender, nítida, y nos lleva a pensar hasta que punto tales normas se condicen con un adecuado derecho de defensa del contribuyente y con un libre acceso de este a los medios que apuntan a la protección de sus derechos.

Vemos en el Código fiscal de la Provincia de Buenos Aires, la aplicación del “solve et repete” en todo su esplendor, sin ningún tipo de atenuación o consideración para aquellos contribuyentes que no puedan cumplir con este requisito.

1.2.3 EL ORDENAMIENTO DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES.

En la jurisdicción de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, el 6 de diciembre de 1972, se dio origen a la ley 19.987, la cual en su Título I: “Gobierno y administración municipal”, Capítulo 13: (arts. 67 a 84) “Organización y competencia del Tribunal Fiscal”, contemplaba la creación del Tribunal Fiscal Municipal. Órgano administrativo con competencia para conocer sobre las apelaciones contra las resoluciones de la Dirección General de Rentas que determinaran tributos, aplicaran multas y denegaran reclamos de repetición³¹

Pero el mismo no fue instalado, por lo cual el contribuyente únicamente podía interponer dentro de los 10 días de notificada la resolución de la Dirección General de Rentas, un recurso jerárquico ante el Departamento Ejecutivo, para el cual no debía abonar la obligación tributaria que se le había establecido. Una vez resuelto y notificado este recurso, si la resolución había sido contraria a los intereses del obligado tributario, el mismo tenía que cumplir con la deuda, si no lo hacía, quedaba expedita la vía para iniciar la ejecución fiscal, o en su caso, la verificación judicial del crédito, librándose para ello la constancia de deuda pertinente. Para acceder a la justicia ordinaria, el contribuyente debía realizar el pago previo del tributo determinado.

Más tarde, con las ordenanzas N° 38.954 del 11 de mayo de 1983 y la N° 39.957 del 19 de mayo de 1983, se enmaraña la situación aun más, ya que la primera ordenanza, en su artículo 7 disponía que las sentencias del Tribunal Fiscal Municipal podían ser apelables mediante un recurso ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil de la Capital Federal, siendo por lo tanto este organismo el que entendía en los recursos y demandas interpuestas con relación a la materia tributaria. Circunstancia confusa ya que el Tribunal Fiscal Municipal no se encontraba en actividad, por lo que agotada la vía administrativa el problema era saber ante quien procedía la impugnación de los actos emanados de la Dirección General de Rentas.

³¹ CASAS, **José O.** El Tribunal Fiscal de la Nación y el principio de solve et repete. Revista del Tribunal Fiscal de la Nación – 40 años. 2000:, 365

Por otro lado la segunda ordenanza, establecía medidas necesarias para dejar instalado el bendito Tribunal, aprobándose las normas procesales de actuación en dicha instancia mediante un ordenamiento anexo. Pero nunca se llevo a la implementación, por lo que para algunos doctrinarios como RODOLFO SPISSO, ante este vacío, la impugnación de las resoluciones debía realizarse en sede judicial, sin necesidad del previo pago.

La Municipalidad con el fin de asegurar así la revisión judicial de sus actos, permitió en cambio otorgar a las apelaciones ante éste, el carácter de recurso ante la Cámara Civil, contra los decretos del intendente en recursos jerárquicos de contenido tributario. Pero la Cámara se declaro incompetente alegando que la norma le atribuía la apelación de las sentencias del Tribunal Fiscal, y no de los decretos del intendente, por consiguiente la faz administrativa concluye con el recurso jerárquico antes mencionado y quien cuestione judicialmente una determinación deberá pagar previamente y luego repetir.

Ya a fines de 1997, con el primer Jefe de Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se elaboro un proyecto de decreto con la participación del Consejo asesor, con el fin de habilitar el Tribunal con base en la cláusula transitoria duodécima, inciso a), apartado 2 y vigésimo segunda de la Constitución local, intento que se vio frustrado una vez más.

De todos modos, la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, da sustento a la conclusión de que en esa jurisdicción no se puede dar cabida al principio del "solve et repete" debido entre otras razones a: la operatividad de los derechos y garantías contenidas en la Constitución Nacional (punta de la pirámide jurídica); la Constitución local y los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos ratificados; el reconocimiento de la igualdad y el compromiso asumido por las autoridades publicas en la remoción de los obstáculos de cualquier orden que limiten de hecho la igualdad y la libertad impidiendo el pleno desarrollo de la persona, incluso en el ámbito económico.; la garantía de acceso a la justicia para todos los habitantes, sin limitaciones de índole económicas consagrada en el art. 12; la consagración de un "estatuto del contribuyente", conformado a partir de un reconocimiento exhaustivo de principios tributarios que se traducen en correlativos derechos y garantías de los sujetos sometidos a la potestad fiscal; etc.

El 26 de diciembre de 1997, el Jefe de Gobierno remitió un proyecto de Código Contencioso Administrativo y Tributario a la legislatura de la Ciudad, en cuyo Título I: "Principios Básicos", Capítulo I: " De la materia contencioso administrativa", artículo 9, se establecía:

"Pago previo en materia impositiva.- Cuando la resolución administrativa que motivase la demanda ordenase el pago de alguna suma de impuestos, tasa y contribuciones, el demandante no podrá promover la acción sin abonar previamente la suma referida."

De este artículo se desprende claramente la aplicación lisa y llana de la regla "solve et repete".

La Comisión de Justicia de la Legislatura reformulo este artículo quedando redactado el mismo de la siguiente manera:

"Pago previo en materia impositiva.- Cuando la resolución administrativa que motiva la demanda ordenase el pago de una suma de dinero proveniente de impuestos, tasas o contribuciones, la demanda interpuesta por el/ la contribuyente suspende la ejecución del tributo hasta que se dicte sentencia de primera instancia.

El recurso de apelación contra la sentencia que rechace la demanda se concede con efecto no suspensivo, y la autoridad administrativa puede expedir certificado de deuda a los efectos de la ejecución fiscal".

La demandada que pretende la revisión de una determinación realizada por la A.F.I.P., al interponer la demanda, obtiene un efecto suspensivo hasta la sentencia de primera instancia. Ahora si la sentencia es desfavorable y se pretende impugnarla mediante una apelación, esta se concede con efecto no suspensivo, por lo que la administración puede ejecutar al contribuyente.

La norma tuvo posteriores modificaciones, aunque finalmente quedo redactada en el Código Contencioso Administrativo y Tributario, sancionado por ley 189 (boletín Oficial de la Ciudad de Buenos Aires N° 722 del 28 de junio de 1999, pág. 12349 y ss.), del 28 de junio de 1999, de la siguiente manera:

“Materia Impositiva.- Cuando el acto administrativo impugnado ordenase el pago de una suma de dinero proveniente de impuestos, tasas o contribuciones, el/ la juez/ a puede determinar sumariamente y con carácter cautelar, de acuerdo a la verosimilitud del derecho invocado por la parte, si corresponde el pago previo del impuesto, tasa o contribución, antes de proseguir el juicio”.

El artículo mencionado posee un criterio de redacción que comparto y que en mi opinión es una válida solución al problema del aseguramiento de la percepción de las contribuciones por parte del Estado y la protección de los derechos de los contribuyentes.

Las medidas cautelares a favor de Estado, lo protegerían de que su crédito no se vuelva incobrable -con el perjuicio que esto causaría a todos los sus habitantes- por alguna maniobra del deudor fiscal, y por otro lado, los contribuyentes no se verían constreñidos a pagar un importe que no creen que sea justo y que precisamente se encuentra en discusión ante el órgano judicial.

Finalmente con motivo de la sanción de la ley N° 322 se introdujeron modificaciones al Código Fiscal, observándose que contra las resoluciones de la Dirección General, determinado de oficio el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, imponiendo sanciones respecto de cualquier tributo, decidiendo reclamos de repetición o de compensaciones o de cualquier otra índole, los contribuyentes pueden interponer recurso de reconsideración o recurso jerárquico con efecto suspensivo, agregándose, además de ello, como vía alternativa, la posibilidad de revisión judicial directa. Así se establece:

“Art. 106- ter. Contra la resolución de la Dirección General podrá interponerse, dentro de los quince (15) días posteriores a su notificación, recurso de apelación, otorgado con efecto suspensivo sobre la intimación de pago, ante la Cámara del Fuero Contencioso Administrativo y Tributario del Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires.

“Este recurso se interpone por escrito ante la Mesa de Entradas de la Dirección General y el apelante deberá limitarse a la mera interposición del recurso y a constituir domicilio en esta jurisdicción.

“Presentado el recurso de apelación la Dirección General lo remitirá a la Cámara en el término de cinco días contados desde su interposición juntamente con las actuaciones administrativas que se relacionen con él.

“Cuando la Dirección General no elevara las actuaciones a la Cámara en el plazo establecido el contribuyente podrá dirigirse directamente a esta última, quien dispondrá la remisión de las actuaciones dentro del tercer día.

“Será requisito de admisión del recurso que el contribuyente regularice su situación fiscal respecto de los importes reclamados a los cuales preste conformidad.

“El apelante deberá fundar el recurso, acompañar la prueba documental y ofrecer la restante de que intente valerse dentro de los cinco días de notificada la providencia que lo acuerde. Si el apelante no presentara la expresión de agravios se declarará desierto el recurso.

“La tramitación del recurso y la imposición de las costas se ajustará a lo dispuesto por el Código Contencioso Administrativo y Tributario.

“Dictada la sentencia por la Cámara deberán abonarse los importes reclamados dentro de los quince (15) días de ocurrida su notificación. Cualquier recurso contra esta última decisión será precedente al sólo efecto devolutivo”.³²

Como se puede apreciar claramente es afirmativa en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires la garantía de derecho a la tutela judicial efectiva en materia tributaria. Por lo que esta norma junto con la Cordobesa, son las legislaciones mas avanzadas en materia tributaria para la eliminación del solve et repete en nuestro país.

CAPITULO IV

1. RELACION ENTRE EL PACTO DE SAN JOSE DE COSTA RICA Y EL SOLVE ET REPETE

En esta parte del trabajo, se propone realizar un análisis de otro aspecto sumamente controvertido: si a partir de la vigencia del Pacto de San José de Costa Rica ha pasado a ser posible la discusión de los tributos determinados por la administración en sede judicial, sin el previo pago, es decir, si el principio del solve et repete a quedado derogado o no.

1.1 TRATADOS INTERNACIONALES Y CONSTITUCION NACIONAL.

Antes de determinar la implicancia del pacto de San José de Costa Rica sobre el instituto del “solve et repete”, resulta importante realizar un breve repaso del lugar que ocuparon los tratados internacionales en el derecho argentino.

La relación entre los tratados y nuestro ordenamiento jurídico, se puede dividir en dos etapas: antes y después de la reforma constitucional del 94.

Nuestra Carta Magna en su viejo texto, hacia mención en el art. 31 a los tratados como integrantes de la pirámide jurídica, pero no mencionaba su prelación en el orden constitucional. Ahora bien, del art. 27 de la misma, en cambio, se deriva en carácter de principio general, que los tratados que celebre el gobierno federal deben ser conforme a los principios de derecho público que ella establece. Ergo, la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación se encargo de perfilar el funcionamiento de los tratados, colocándolos en plano de igualdad con las leyes dictadas por el congreso nacional, y claramente por debajo de la Constitución Nacional.

En ese marco, si se originaba un conflicto entre una ley y un tratado, se resolvía, aplicando el principio según el cual “ley posterior deroga ley anterior”, en cambio, si el conflicto era entre un tratado y la Constitución Nacional, la resolución era a siempre a favor de esta ultima.

³² Op. Cit. Nota n 28

Este criterio aplicado por la Corte Suprema de la Nación, fue modificado en el fallo recaído en la causa “EKMEKDJIAN, MIGUEL A. C/ SOFOVICH, GERARDO, Y OTRO”³³, el 7 de julio de 1992, a partir del cual, fundamentándose en el pacto de San José de Costa Rica, se afirmó, invocando la Convención de Viena sobre los Tratados, la primacía del derecho internacional sobre las leyes internas de la nación, manifestándose:

1. Que, el pacto de San José de Costa Rica al ser aprobado por la ley 23.054 y luego de su ratificación, se ha incorporado al derecho interno argentino y es, conforme al art. 31 de la Constitución Nacional, ley suprema de la Nación. (cons. 15).
2. Que, la violación de un tratado internacional puede acaecer tanto por el establecimiento de normas internas que prescriban una conducta manifiestamente contraria; como por la omisión de establecer disposiciones que hagan posible su cumplimiento. (cons. 16).
3. Que, la derogación de un tratado internacional por una ley del Congreso violenta la distribución de competencias impuestas por la Constitución Nacional, porque mediante una ley se podría derogar el acto complejo federal de la celebración de un tratado, constituyendo un avance inconstitucional sobre el Poder Legislativo Nacional, que es quien conduce exclusiva y excluyentemente las relaciones exteriores de la Nación art. 99, inc. 11, Constitución Nacional. (cons. 17).
4. Que, la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, aprobada por ley 19.865, en vigor a partir del 27/07/80, confiere primacía al derecho internacional convencional sobre el derecho interno, fijando en su art. 27 el principio de que una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. (cons. 18).
5. Que, la necesaria aplicación de dicha Convención impone a los Estados asignar primacía al tratado ante un eventual conflicto con cualquier

³³ CS. 7/7/1992, LA LEY 1992-C, p. 540

norma interna contraria o con la omisión de dictar disposiciones que, en sus efectos, equivalgan al incumplimiento del tratado internacional (cons. 19).

6. Que, se debe tener presente que cuando la Nación ratifica un tratado se obliga internacionalmente a que sus órganos administrativos y jurisdiccionales lo apliquen a los supuestos que ese tratado contemple, siempre que contenga descripciones lo suficientemente concretas de tales supuestos que hagan posible su aplicación inmediata. Una norma es operativa cuando esta dirigida a una situación de la realidad sobre la cual puede operar inmediatamente sin necesidad de instituciones que deba establecer el Congreso. (cons. 20).

Este fallo, significo un cambio jurídico muy importante que, mas tarde, sería receptado en su espíritu, en la reforma constitucional de 1994. Estableciéndose en el artículo 75 inc. 22, lo siguiente:

“...Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes. La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; La Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; La Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio; La Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer; La Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes; La Convención sobre los Derechos del Niño; en las condiciones de su vigencia, tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos. Solo podrán ser denunciados, en su caso, por el Poder Ejecutivo nacional, previa aprobación de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara.

Los demás tratados y convenciones sobre derechos humanos, luego de ser aprobados por el Congreso, requerirán del voto de las dos

terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara para gozar de la jerarquía constitucional”³⁴

y en el art. 75 inc. 24:

“...Aprobar tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales en condiciones de reciprocidad e igualdad, y que respeten el orden democrático y los derechos humanos. Las normas dictadas en su consecuencia tienen jerarquía superior a las leyes...”

Consecuentemente, la tradicional doctrina de la Corte sobre la igualdad de los tratados y las leyes nacionales, dejaría de existir, instaurándose un nuevo orden en la pirámide jurídica, que:

- 1) Coloca a los tratados internacionales por encima de las leyes nacionales, con carácter de complementarios de las normas contenidas en la parte dogmática de la Constitución.³⁵
- 2) Declara la “jerarquía constitucional” de los tratados y pactos enumerados en forma taxativa en el art. 75 inc 22, los cuales se encuentran, por sobre el resto de los tratados el punto 1.

Sin embargo, existe la posibilidad de que el Congreso confiera jerarquía constitucional a los tratados que se incorporen al ordenamiento jurídico con posterioridad; siempre y cuando, la denuncia de los mismos sólo sea realizada por el Poder Ejecutivo, previa autorización del Congreso Nacional decidida por el voto de las dos terceras partes de los miembros de cada Cámara.

En resumen, con la reforma del 94 se plasma una nueva distribución normativa por la cual, Si una ley vigente contradice un tratado internacional, se debe resolver derogando la primera por tener el tratado un rango superior en la

³⁴ Constitución de la Nación Argentina, Buenos Aires, Ed. Astrea. 1994

³⁵ El Dr. BIDART CAMPOS, G. J. Expreso que un tratado internacional posterior deroga la ley anterior, pero una ley no puede derogar un tratado por que el Estado no puede, unilateralmente, modificar y cancelar un compromiso bilateral o multilateral.

pirámide jurídica, y a su vez, ninguna ley posterior puede causar la derogación de alguna disposición de un tratado que se le oponga.

1.2 EL PACTO DE SAN JOSE DE COSTA RICA Y EL LIMITE EN LA APLICACIÓN DEL SOLVE ET REPETE.

Este pacto, cuya correcta denominación es “Convención Americana sobre Derechos Humanos”, fue incorporado a la legislación federal, por la ley 23.054, sancionada el 1/03/84 y promulgada el 19/03/84. Luego con la reforma constitucional del 94, se le concedió, una especial “jerarquía constitucional”, al incluirlo en el art. 75 inc. 22, conjuntamente con otros tratados y pactos como ya fue tratado ut supra.

Por la amplitud de la gama de derechos que reconoce y protege, generó y genera hoy en nuestro ordenamiento jurídico, la necesidad de rever muchos institutos que pueden contraponerse con el mismo.

En su art. 8º, párrafo 1 establece lo siguiente:

“-Garantías Judiciales- Toda Persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley en la sustanciación de cualquier acusación penal, formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal, o de cualquier otro carácter.”

En mi opinión no hay dudas de que el pacto esta garantizando el derecho a la defensa sin condicionamientos ni obstáculos de ninguna especie. Ese derecho debe ser el de juzgamiento por un juez o tribunal perteneciente al Poder Judicial, tal como se desprende del título del art. 8º “Garantías Judiciales”.

Por lo tanto, el “solve et repete”, o sea, el pago previo de los impuestos, como condición para ejercer el derecho de defensa ante los estrados judiciales, carece de legitimidad y a quedado derogado por violar dicho Tratado, ya que, sin lugar a dudas, tal exigencia constituye una restricción al ejercicio de las acciones y recursos creados por la ley, lo que vulnera los principios del derecho de defensa, el de la igualdad de todos ante la ley y el de libre acceso a la

justicia en el que toda persona perjudicada por una decisión tiene derecho a quejarse ante los jueces superiores, los cuales constituyen pilares esenciales del régimen democrático.

Como explica VILLEGAS

“...Si se garantiza el derecho defensivo en causas fiscales, sin condiciones ni obstáculos, no puede quedar subsistente la regla según la cual el acceso a la órbita judicial debe estar condicionado al previo pago de la presunta deuda tributaria”.³⁶

No hay que olvidar que es una norma infraconstitucional debiendo respetar el bloque de legalidad establecido por la Constitución Nacional.

Así la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo, Sala IV, en principio se pronunció en igual posición en el caso “TELESUD S.A.”, del 18/04/85.³⁷

El caso en examen se trató sobre un reclamo por el Tribunal Fiscal de intereses que no estaban incluidos en el Código Aduanero. Allí se planteó el derecho de toda persona, en este caso una persona jurídica, a ser oída con garantías en un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal (art. 8 inc. 1 CIDH).

“En la Argentina, el derecho internacional de los Derechos Humanos ha producido una ruptura profunda en materia del criterio tradicional sobre la necesidad del pago del impuesto como requisito previo para reclamar. Por eso, en este caso, se produce la aplicación de la CIDH con posterioridad a la vigencia del Código Aduanero.”

En este sentido, el tribunal considera que “debe entenderse derogada toda norma o toda interpretación que impida el acceso a un tribunal independiente previo al cumplimiento de una obligación. En otras palabras, y referido específicamente al campo del derecho fiscal, ha perdido vigencia el

³⁶ Villegas, Hector B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires. Ed. Depalma, 1998.

principio “solve et repete” acuñado durante largos años por la jurisprudencia argentina”.

Siguiendo con el análisis del art. 8. 1 del Pacto de San José de Costa Rica, es importante precisar que significado cabe atribuir a la expresión “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías... por un juez o tribunal independiente... para la determinación de sus obligaciones fiscales”, el texto legal ha querido que el acceso a los Tribunales no se encuentre condicionado o supeditado al cumplimiento de exigencia alguna, asegurando el derecho de los contribuyentes a articular todas las defensas relativas a sus derechos, vinculadas con la determinación de sus obligaciones fiscales. Es decir, no debe el ordenamiento jurídico imponer ningún obstáculo al contribuyente que le impida o dificulte el ejercicio de su derecho de defensa, garantizándole el acceso a la justicia.

Con esta interpretación hecha sobre el art. 8.1 del Pacto, queda claro que es inadmisibles la exigencia del “solve et repete” ya sea, como el pago del tributo en discusión como presupuesto procesal del recurso judicial, como así también la exigencia de pago con anterioridad a que exista resolución judicial firme en la acción promovida por el contribuyente impugnando la pretensión fiscal. Esa es la correcta interpretación que debe hacerse del art. 8.1 del CIDH, y con ello no se está exigiendo a la misma, pues ella carecería de sentido, si el contribuyente tendría un obstáculo como es el previo pago de la obligación tributaria, para acceder a la esfera judicial para cuestionarla.

Ahora bien, no todos los doctrinarios están de acuerdo con esta postura, sino que por el contrario, esta posición es criticada con diferentes argumentos, a saber:

a) EL VALOR OPERATIVO DEL PACTO.

Otro problema que se plantea es el referido a la necesidad o no de una ley posterior y especial que confiera vigencia en el derecho interno del Estado a las disposiciones del tratado.

Las corrientes doctrinarias pueden dividirse en dos:

³⁷ CNF Contencioso Administrativo, Sala IV, 18/4/1985, La Ley T.1987-A, Pág. 326

1. Las que afirman la vigencia del tratado por su sola aprobación legislativa y la ratificación ejecutiva posterior.
2. Las que sostienen la necesidad que con posterioridad de la ratificación, se sancione otra ley cumpla con la recepción de las normas del tratado en la legislación interna del Estado, ya que el tratado solo es un compromiso contraído entre Estados, con el objeto de una adecuación posterior de su contenido a las normas positivas de cada Estado.³⁸

La siguiente clasificación de los tratados puede ayudarnos a una mejor comprensión del tema que se ha de tratar en este punto.

- **NO OPERATIVOS:** Aquí el tratado se limita a documentar un compromiso tendiente a encarar futuras medidas de gobierno que requieren el establecimiento de organismos internos con la sanción de normas reglamentarias de aplicación.
- **OPERATIVOS:** en estos casos, la ejecución de las normas no depende de ninguno de los recaudos precedentes. En general.

La palabra final sobre la operatividad o no de los tratados la emite el Poder Judicial, disponiendo en consecuencia acerca de su aplicabilidad.

De acuerdo a la sentencia del 18/12/86, en el caso “Municipalidad de Buenos Aires c/ Asoc. Civil Yetem s/ ejecución fiscal” -Camara Nacional ap. Civil Sala F.

Rechazó una excepción de inhabilidad de título articulada por la ejecutada con sustento en la derogación del “solve et repete” por el Pacto de San José de Costa Rica, aprobado por ley 23.054, en la medida en que el

³⁸ Antokoletz, Unsain, regimen constitucional de los tratados. Buenos Aires: Ed. El coloquio ; 1969.

decreto municipal que había confirmado la determinación de oficio municipal estaba controvertida judicialmente ante la justicia civil por vía de demanda judicial impugnativa, de conformidad con las leyes de procedimiento administrativos y orgánica de la M.C.B.A.

La cámara, desechó la defensa y dio curso a la ejecución fiscal, pese a que la cuestión de fondo estaba todavía pendiente de juzgamiento por un tribunal imparcial e independiente de las partes, con sustento en que: **“...si bien dicho pacto se encuentra incorporado a nuestro ordenamiento jurídico interno (conf. Art. 31 de la C.N.), de su art.2º se desprende el carácter programático de sus normas que, para hacerse efectivas en cada Estado signatario, deben ser reglamentadas por ley. Por consiguiente, en tanto no se dicte la respectiva ley reglamentaria, el tratado no constituye derecho positivo interno...”**

Sobre estas bases desechó la Cámara la operatividad del Pacto y afirmó la vigencia del “solve et repete” con invocación de la ordenanza municipal 40.731 que deja a salvo la facultad del poder administrador municipal para promover la ejecución fiscal aun cuando el particular haya deducido la acción judicial que contempla la ley 19.987.

En síntesis, la demanda planteo las normas de la CIDH art. 8.1 interponiendo excepción de nulidad y recurso de reconsideración y jerárquico en subsidio. El Juez de Primera Instancia no hizo lugar y la demandada interpuso recurso de apelación . La base del recurso, en lo que nos interesa, establece que la ley 23.054 aborda una materia específicamente fiscal y entonces debe prevalecer sobre normas legales de menor jerarquía, como son las municipales. Según la municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, la norma de la CIDH, art. 8, es una norma genérica cuyo alcance único es la revisión por vía judicial de un acto administrativo, pero de ninguna manera condiciona la ejecución fiscal.

Finalmente, la Cámara resolvió que las normas de la CIDH son programáticas, pues si bien el Pacto se encuentra incorporado al ordenamiento jurídico argentino, del art. 2, **“Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el art. 1 no estuvieren ya garantizados por disposiciones legislativas o de otro carácter, los estados partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales a las**

disposiciones de esta Convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueran necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades”- se desprende el carácter programático de sus normas, y, para hacerlas operativas –efectivas-, en el estado signatario, deben ser reglamentadas por ley. Ergo, mientras no se dicte la ley reglamentaria, la CIDH, no forma parte de nuestro derecho positivo interno, y por consiguiente, el principio del “solve et repere”, no puede ser derogado por violatorio del Pacto.

No coincido con esta apreciación, ya que como lo explica ARÍSTIDES H. M. CORTI, al comentar este fallo:

“ ...los tratados internacionales se firman y aprueban legalmente para ser cumplidos y no para convertirse en tiras de papel, cual parece ser la débil o nula significación jurídica que el Pacto le han asignado distintos órganos administrativos, legislativos y judiciales del país. Resultado que cuanto menos llama la atención, en lo que aquí interesa, siendo que la no aplicación del Pacto conlleva a aplicar un instituto incompatible con las exigencias del Estado de Derecho en materia fiscal. Recordemos que el “solve et repete” ha sido declarado inconstitucional por los tribunales italianos y uruguayos...”³⁹

Asimismo, Como lo recepto la Corte Suprema de Justicia en el fallo “EKMEKDJIAN”⁴⁰, las normas del Pacto son operativas en la medida que contengan definiciones suficientemente concretas y que permitan su aplicación inmediata a situaciones de la realidad, sin necesidad de reglamentación alguna establecida por el Congreso. Por lo tanto, las personas pueden solicitar ante los tribunales la aplicación directa e inmediata de las normas contenidas en el mismo.

En el caso de la CIDH, en el texto del art. 8.1, la garantía de defensa ante tribunales judiciales, sin condiciones ni obstáculos, surge de forma sumamente clara, sin necesidad de interpretación legal posterior alguna. Es un tratado de los denominados directamente operativos, el cual, no requiere una

³⁹ Corti, Arístides. Acerca de la incidencia de los Tratados Internacionales en materia fiscal y penal fiscal a partir de la reforma constitucional de Santa Fe- Parana. Tomo XV. Buenos Aires: Errepar. 1996. pag. 371

⁴⁰ “Ekmekdjian Miguel c/ Sofovich, Gerardo”, CS, 7/7/1992, La Ley 1992-C, pag. 540.

reglamentación interna ulterior para ser aplicado, tiene vigencia una vez ratificado, sin necesidad de ningún otro acto interno o externo por parte del estado signatario. La jerarquía reconocida al Tratado, lleva a admitir la derogación o modificación de las leyes internas anteriores por las normas del Pacto, por lo sola existencia de contradicción entre ellos.

Por otra parte, como opino el Dr. VILLEGAS:

“si la ley 23.054 lo ratifico y no creyó necesaria la reglamentación del texto del tratado, es que lo considero suficientemente claro como para ser aplicado por si mismo y sin dependencia alguno a una eventual reglamentación”. ⁴¹

La Cámara, reconoció la operatividad del Pacto en el caso “TELESUD S.A. s/ recurso de apelación”⁴², estableciendo:

a) “Debe aplicarse la ley 23.054 por la que se ratifica la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, en cuyo art. 8º, párrafo 1º, se acordó que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez competente, independiente e imparcial estableciendo con anterioridad por la ley en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”

b) “Que, tratándose de un tratado internacional, su incorporación a la legislación nacional, en razón de su ratificación por el Congreso a través del procedimiento de sanción de la ley, lleva a que las normas acordadas con la intención de tener vigencia en el orden interno de cada país, cobren vigencia sin necesidad de ningún acto interno o externo. La igual jerarquía reconocida al tratado internacional y a la ley lleva a admitir la derogación o modificación de las leyes anteriores por las normas del convenio en tanto exista contradicción entre ellos”; y

⁴¹ Op. Cit. Nota n 5

⁴² “Telesud S.A.”, CNF Contencioso Administrativo, Sala IV, 18/4/1985. La Ley T.1987-A, pag. 326.

c) “Que en este último aspecto, lo convenido en la disposición citada, es de inmediata aplicación en cuanto debe entenderse derogada toda norma o interpretación que impida el acceso a un tribunal independiente previo al cumplimiento de una obligación. En otras palabras, y referido específicamente al campo del derecho fiscal, ha perdido vigencia el principio del “solve et repete” acuñado en largos años por la Corte Suprema de Justicia.”

En cuanto a la Suprema Corte, también admitió tratar el tema de la operabilidad del tratado, al establecer en la causa “Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A S/ impugnación”⁴³, del 21 de diciembre de 1989, en donde la peticionante, había planteado un reclamo ante la Comisión Nacional de Previsión Social. Luego apelo la resolución ante la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, la que declaro desierta la apelación deducida por falta de cumplimiento de las leyes 18.820 y 21.864 que estableciera la obligación de depositar el importe de la deuda como requisito previo para la procedencia del recurso ante la justicia del trabajo. La peticionante, pues, en uno de sus agravios plantea la aplicabilidad del art. 8 inc. 1 de la CIDH, la que considera plenamente operativa sin necesidad de reglamentación alguna para su aplicación. La Corte recepta esa posición con cita de los “leading cases” de la materia y hace lugar parcialmente al recurso extraordinario presentado por la empresa. En efecto, si bien hace lugar a la queja y aplicación del art. 8 del CIDH, no dispone la inconstitucionalidad de las normas atacadas.

b) SU APLICABILIDAD A TODAS LAS PERSONAS. LA NATURALEZA DEL LITIGANTE.

El Tribunal Fiscal de la Nación, en el plenario BANCO ROELA S.A., del 5/07/89, fundamento con el voto de los vocales Torres y Pagani lo siguiente:

“Que en otro orden de ideas, debe señalarse que como lo sostiene la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la ley 23.054 no implica el desplazamiento del orden procesal nacional en vigencia”.

⁴³ “Microómnibus Barracas de Belgrano S.A.”, CS, 21/12/1989, El Derecho T. 137, pag. 316

“Que si no se admitiese la tesis que se acaba de exponer, debería igualmente tenerse presente que el ámbito personal de aplicación del pacto está constituido por las personas físicas, según resulta de su preámbulo y expresamente de su art. 1º punto 2º, en cuanto dispone que para los efectos de esta convención, persona es todo ser humano, de donde la consecuencia que sólo podría ser por ellas invocado ante la sede de este Tribunal o quizás ante la propia autoridad administrativa, por que bien puede sostenerse que si el pacto no implica el desplazamiento del ordenamiento procesal lo que entonces habría afectado es la regla del art. 12 de la ley 19.549. los esfuerzos exegeticos que se han hecho para alcanzar también a las sociedades no sólo contravienen la letra de la ley sino su espíritu, desde que resulta claro que la convención protege sólo los derechos de la persona humana” .

Basándose en una interpretación textual de que el preámbulo del pacto habla de “ derechos esenciales del hombre y atributos de la persona humana”, y el artículo 1 inciso 2 dispone “para los efectos de esta Convención, persona es todo ser humano”, una parte de la doctrina sostiene como lo demuestra el fallo up supra transcripto que las disposiciones del Tratado favorecerían su aplicación solo al universo de las personas físicas, dejando fuera a las personas jurídicas.

Por el contrario el Dr. HECTOR VILLEGAS, opina que no hay razón para realizar una interpretación literal del Pacto esgrimiendo como argumentos:

“En tal sentido, debemos recordar que cuando constitucionalmente se otorgan derechos, no se hace distinción alguna entre personas físicas o jurídicas, aunque la expresión habitantes de la nación empleada por la Constitución Argentina (por ejemplo, en los arts. 14, 16 y 17) podría parecer referida a personas físicas. “

“el simple hecho de que los ciudadanos hayan decidido asociarse para desarrollar actos jurídicos al amparo de las leyes, no puede conducir a que la persona jurídica creada carezca del elemental

derecho a ser oída y juzgada por un órgano judicial, sin obstáculo ni condición alguna...”⁴⁴

Así, en la III Jornada Rioplatense de Tributación. Se dijo que **“entre los problemas que requieren la mayor atención figuran, en primer termino, el reconocimiento de las personas jurídicas como titulares de los derechos amparados, ante la Comisión y ante la Corte, en igualdad de condiciones con las personas físicas”**, pues previendo en su artículo 8 su aplicación en materia tributaria resulta una incongruencia excluir del principio a las personas jurídicas.

Creo que alzarse con esta posición restrictiva de la aplicación del Tratado, haría perder significación al mismo, ya que en general, en la sociedad en que vivimos las personas físicas se asocian para desarrollar sus negocios, y son justamente ellas las titulares de las empresas que luego experimentarán problemas de orden tributario con el estado, resultando en definitiva las afectadas en sus derechos de propiedad y defensa al colocárseles obstáculos para que puedan realizar una adecuada protección de sus derechos. El pacto no puede ser interpretado en el sentido de que los derechos se concedan a los seres humanos cuando actúan aisladamente, y que ellos les sean negados cuando actúan asociadamente. Por otra parte, la garantía de acceso a la justicia debe beneficiar, sin distinción, a los justiciables, cualquiera sea su naturaleza jurídica, debiendo interpretarse ese concepto con la mayor amplitud, de modo de no negar a algunos lo que se reconoce a otros.

Por ultimo, cabe señalar que otros derechos originariamente establecidos atendiendo a la naturaleza de la persona humana, son también trasladables a los entes ideales, como ser el derecho de propiedad reconocido por el art. 14 de Constitución Nacional, a todos los habitantes de la nación. Así también sucede con el derecho que nos ocupa.

⁴⁴ Op. Cit. Nota n 5

c) SU CUMPLIMIENTO POR LA CREACIÓN DE LOS TRIBUNALES FISCALES

El Pacto de San José de Costa Rica, habla en su art. 8.1, que para que exista un acto de determinación fiscal exigible, es necesaria la previa intervención de un tribunal independiente. Como ya sabemos, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo sala IV, se manifestó a favor de la plena vigencia del Pacto y por lo tanto la derogación del principio "solve et repete", por violar las garantías judiciales que el mismo establecía; Sin embargo mas tarde, fue la misma sala IV en el fallo "ESTABLECIMIENTOS TEXTILES SAN ANDRES S.A. c/ GOBIERNO NACIONAL"⁴⁵, del 25-11-1986 la que tratando de atenuar su anterior dictamen, estableció que los derechos que contiene el Pacto en su art. 8.1, quedan zanjados con la creación de los Tribunales Fiscales que satisfacen los requisitos de no discriminación y el libre acceso a un organismo que ofrezca garantías de independencia e imparcialidad, para poder defender los derechos de los contribuyentes.

“Al margen de la naturaleza jurídica del empréstito forzoso creado por ley 23.256, importa advertir que el legislador remitió el régimen de la ley 11.683, para los aspectos de procedimiento que aquél pudiere suscitar. Dicho régimen, tal como se estructuró al crearse el Tribunal Fiscal, pretendió salvar el requisito impuesto desde antiguo por la Corte Suprema de Justicia, referido al previo pago del requerimiento tributario – como condición habilitante del conocimiento de la causa por un tribunal de justicia- y permitió la intervención de un organismo jurisdiccional dentro de la administración, que ofrezca las garantías de independencia e imparcialidad”.

“El actor tenía una vía propia para ejercer su pretensión, y sólo se le exigirá eventualmente el pago de la deuda una vez que dicho organismo jurisdiccional haya dictado pronunciamiento, cumpliéndose de esa manera el requisito exigido en el art. 8º inc. 1º, del Pacto Interamericano de Derechos Humanos. El principio “solve et repete”

⁴⁵ Establecimiento Textiles San Andres”, CNF Contencioso Administrativo, Sala IV, 25/11/0986, La Ley T.1988-C, pags. 10/11.

sigue rigiendo en materia tributaria ante los estrados judiciales, y en relación al debate del cumplimiento de la obligación del contribuyente, no pudiendo tener acogida demandas en que el litigio se trabe y resuelva como acto previo al cumplimiento de la obligación que se discute”.

Más tarde la Sala II, en autos “SAN ANDRES FUEGUINA S.A.”⁴⁶, del 20-02-87, en su parte pertinente el fallo mencionó en sus considerandos 8º:

“...Por lo tanto, existe la obligación de presentar la correspondiente declaración jurada, sujeta a verificación, fiscalización y resolución por la Dirección General Impositiva, todo lo cual se halla, a su vez, supeditado a los recursos legales que otorgan el debido acceso a los estrados del Tribunal Fiscal de la Nación, sin necesidad del previo pago”.

Y el considerando 9º dice:

“Que tal proceder, reglado por la ley, tiende a salvar el requisito exigido desde antiguo por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en orden al previo pago del requerimiento tributario como condición habilitante del conocimiento de una causa por un Tributo judicial. Se ha permitido, así la intervención de un organismo administrativo, el Tribunal Fiscal de la Nación, con garantías suficientes de independencia o imparcialidad. En consecuencia, el principio “solve et repete” continúa rigiendo en materia tributaria ante los estrados judiciales, motivo por el cual no pueden ser acogidas por éstos las demandas en cuyos casos, como acto previo, no se haya satisfecho la obligación materia de discusión”.

En nuestro país el Tribunal Fiscal se inscribió dentro de un movimiento mundial que bregaba por la actuación de organismos jurisdiccionales dentro de la esfera del PE, que por su especialización aseguraran no solo de la mejor manera posible la defensa del contribuyente ante eventuales desbordes de la administración, sino también resguardaban –en igualdad de trato- los legítimos intereses de esta.

⁴⁶ “San Andres Fueguina S.A.”, CS, 20/02/1987, El Derecho T. 138, pag. 320.

Control jurisdiccional:

“EI TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION creado por la Ley N° 15.265 entenderá en los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones que aplicare la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en ejercicio de los poderes fiscales que le acuerda el Título I de la presente ley y en recurso de amparo establecido en este Título...”⁴⁷

Debe entenderse por “jurisdicción” aquella potestad que confiere el estado a determinados órganos para resolver mediante la sentencia las cuestiones sometidas a su competencia

Dentro de esta concepción, el Tribunal Fiscal ejerce una jurisdicción “íntegra” o “plena”, ya que no se encuentra limitado el mero examen del derecho cuya interpretación se controvierte, sino también su conocimiento comprende el análisis de los hechos sobre los cuales reposa el acto apelado.

Entidad autárquica:

“EI TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION actuará como entidad autárquica en el orden administrativo y financiero, en lo que se refiere a su organización y funcionamiento, según las normas del presente Capítulo.”⁴⁸

El Tribunal Fiscal actúa como una entidad independiente en el orden administrativo y financiero, en lo que se refiere a su organización y funcionamiento.

A esos fines, su patrimonio está compuesto por todos los bienes que le asigne el estado nacional y por aquellos que le sean transmitidos o adquiera por cualquier causa jurídica.

El presidente del tribunal tiene a su cargo la administración y aplicación de los fondos destinados a atender su presupuesto.

⁴⁷ Ley 11.683, art. 144

⁴⁸ Ley 11.683, art. 154

Composición y funcionamiento:

Con relación a este punto, tanto la composición como el funcionamiento de los tribunales fiscales, es diversa en el orden nacional y en las provincias; mientras que en Buenos Aires (Código Fiscal, art. 2) y en Córdoba (art. 12, Código Fiscal), así como en San Juan, se compone de tres vocales, y su funcionamiento es colegiado; en la Nación (art.146, Ley 11.683) se compone de veintiún vocales. El tribunal se divide en siete salas. De ellas, cuatro tiene competencia en materia impositiva, integradas por dos abogados y un contador publico cada una. Las tres salas restantes están integradas cada una por tres abogados con competencia en materia aduanera. Creo que con la composición mixta de las salas con competencia en materia impositiva, se busca la complementación de los saberes en materia jurídica y contable, pero en mi opinión los tribunales tendrían que estar compuestos por abogados exclusivamente, ya que se esta utilizando un criterio erróneo, por que una cuestión es la función jurisdiccional (decir el derecho) y otra muy diversa conocer técnicamente cuestiones contables, que nada obsta, dada las especiales cuestiones ante el Tribunal debatidas, que se organice un cuerpo de peritos oficiales, contadores o doctores en ciencias económicas, que cumpliría cabal y acabadamente la función de ilustrar en temas económicos y contables a los miembros del Tribunal.

Paralización de la ejecutividad: efecto suspensivo del recurso de apelación:

La mera interposición del recurso de apelación suspende en primer lugar la intimación de pago contenida en el acto recurrido, durante todo el desenvolvimiento del proceso. Debe recordarse que de por ejemplo, de acuerdo con el Art. 79 de la ley 11683, de no interponerse aquel remedio procesal las resoluciones se tendrán por firmes, y que aquellas tendientes a multas y reclamos por repetición de impuestos, pasaran en autoridad de cosa juzgada.

En otros términos, en materia de determinaciones de oficio del impuesto y sus accesorios, al no articularse en su contra el recurso que tratamos, el

respectivo acto quedará firme, es decir, pasará en autoridad de cosa juzgada formal. Ello significa que el Fisco Nacional queda habilitado para exigir la suma reclamada vía ejecución fiscal, pero el sujeto pasivo de la obligación tributaria conserva la acción para posteriormente el pago. En los supuestos de multas y repeticiones de no haberse apelado los respectivos actos administrativos, estos pasaran en autoridad de cosa juzgada material, no sujetos a revisión alguna en ulterior instancia.

La sentencia del Tribunal:

En cuanto al contenido de la sentencia, debe recordarse que el TFN tiene un control jurisdiccional pleno sobre los actos de la AFIP-DGI. Por tanto, su pronunciamiento puede bien confirmar las resoluciones, revocarlas total o parcialmente o anularlas.

En la hipótesis que entienda deba modificar el acto, el fallo del tribunal podrá contener la liquidación del tributo y sus accesorios y fijar el importe de la multa en consonancia con la decisión adoptada.

La ley procesal impone una restricción jurisdiccional a las decisiones del Tribunal: estas no podrán contener un pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias y sus reglamentaciones, salvo ante la existencia de un fallo de la CSJN en el que se haya declarado la inconstitucionalidad de aquellas, en cuyo caso podrá (no esta obligado) seguir la interpretación efectuada por el mas alto tribunal.

1.3 ANÁLISIS CRITICO

La tesis mencionada anteriormente, sostiene que el acceso libre sin previo pago al Tribunal Fiscal cumple con el requisito exigido por el art. 8.1 de la Convención, por ser un organismo de reconocida reputación e independencia en sus decisiones, dejando a salvo la vigencia del principio del "solve et repete" en todo su vigor ante los estrados judiciales. Vale aclarar que el contribuyente en el caso de la ley 11.683 por ejemplo, puede acudir ante el Tribunal Fiscal con el condicionamiento del pago de una tasa de actuación que consiste en el 2 % del valor del monto discutido, que se paga desdoblada en el 1 % al interponer la apelación y el 1% restante luego de dictada la sentencia,

por lo que ese importe es muchísimo menor que el establecido por el "solve et repete" que habla del pago total, lo que hace que el contribuyente puede llegar al Tribunal Fiscal sin mayores problemas. También es necesario decir que el Tribunal Fiscal tiene acotada su competencia por razones de materia y monto (mínimo).

A mi juicio, esta corriente jurisprudencial esta equivocada, teniendo la misma varios puntos oscuros como ser:

1) Si bien su ubicación es ventajosa, puesto que el organismo jurisdiccional fiscaliza el ejercicio que la administración activa hace de sus poderes y facultades a fin de que esta ajuste sus actos de derecho, para que la pretensión definitiva frente al contribuyente sea lo mas acabada posible, ejerciendo de esta forma, la autotutela de la administración y custodia de los derechos de los contribuyentes. Estos se encuentran dentro de la orbita administrativa, lo cual condiciona la exigencia del art. 8.1, pues cuando este habla de "juez o tribunal" se esta refiriendo a órganos que se hallan dentro de la orbita del Poder Judicial, ya que como lo explica el Dr. HECTOR VILLEGAS: **"...la garantía incondicionada de juez o tribunal competente se otorga no solo para la determinación de derechos civiles, laborales o fiscales de la persona, sino también para la sustanciación de cualquier acusación penal formulada en su contra, siendo impensable que ese juzgamiento penal pueda ser realizado por un Tribunal administrativo. Ello implicaría una distinción (tribunales judiciales para causas penales, administrativos para causas fiscales) que la norma no efectúa en ningún momento".** ⁴⁹

2) Los cuestionamientos ante la instancia administrativa cuentan con una importante limitación cual es la imposibilidad de evaluar la constitucionalidad de las normas que generan el litigio, a excepción de los casos puntualmente enumerados, característica que resulta consecuencia de ser Tribunales íntegramente de la administración.

3) Si consideramos de forma textual el titulo del art. 8.1 de la Convención, dice: "garantías judiciales", lo cual hace que no haya dudas que lo que se pretendió con este articulo es garantizar el libre acceso a

⁴⁹ Op. Cit. Nota n 5

la esfera judicial para debatir los conflictos.

4) La discusión acerca de la legitimidad constitucional de los Tribunales administrativos se encuentra hoy superada, precisamente dando como fundamento que sus decisiones se encuentren sujetas a un control judicial posterior suficiente. Causa fundamental que atenta contra la validez de la tesis que lo propone como suficiente garantía de defensa del contribuyente.

5) Por ultimo, este criterio carecería de sustento en las provincias donde no existan los Tribunales Fiscales, como es el caso de Santa Fe.

En resumen: La morigeración del anacrónico principio del “**solve et repete**” encontró su consagración en la creación de los Tribunales Fiscales, lo que constituyo un claro avance en la efectiva vigencia de los derechos de los contribuyentes, pero si bien son órganos muy importantes como garantía de defensa de los derechos de los contribuyentes, son un elemento garantizador mas dentro del orden administrativo, pero en ultima instancia es el Poder Judicial el que debe resolver y hacer efectivos esos derechos que consagra el art. 8.1 del Pacto de San José de Costa Rica. Por lo que la creación de los mismos no fue suficiente como para considerar cumplido el requisito de libre acceso a la justicia, contenido en el Pacto.

1.4 PRONUNCIAMIENTO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Por ultimo la Corte Suprema de la Nación, en el fallo del caso: "Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A. s/ impugnación"⁵⁰, del 21 de diciembre de 1989, sostuvo que la existencia del Pacto para nada implicaba la derogación del "solve et repete", salvo en supuestos excepcionales, en donde no podría aplicarse por el monto cuantioso de la pretensión fiscal, y la situación económica del contribuyente, que generaba un obstáculo para el real y efectivo ejercicio del derecho de defensa.

⁵⁰ Op. Cit. Nota n 42

Se puede observar que la Corte y los Tribunales son bastante reticentes a la aplicación del Pacto en detrimento del principio del "solve et repete".

En mi opinión esto es así, por el gran grado de politización y presión que tiene el Poder Judicial por parte del Estado Argentino que necesita de los recursos tributarios para poder mantener el aparato estatal. Por otro lado resulta difícil estar de acuerdo con este punto de vista, ya que la importancia y valor jurídico que adquirió el pacto luego de la reforma de la Constitución, nos exige evaluar constantemente la compatibilidad de las normas que integran nuestro sistema jurídico nacional con sus preceptos, en su gran mayoría operativos, para evitar cualquier tipo de contradicción entre ambos. El texto del art. 8.1 del pacto, se contraponen totalmente con el principio del "solve et repete", y no es posible argumentar que ambos textos se complementan o que no se contraponen, ya que lo hacen de manera manifiesta. Por lo que estamos frente a un supuesto claro de inconstitucionalidad de norma provincial y nacional (esta implícito) por contradecir garantías contenidas en un Tratado, como lo es el Pacto de San José de Costa Rica que posee jerarquía constitucional.

Según lo sostiene Jorge R. Beltrán, en

"...la hilación argumental consistió en 1) él haberse incorporado a la legislación nacional el convenio aludido, lleva a la conclusión de que las normas acordadas en él con intención de tener vigencia sin necesidad de ningún otro acto interno ni externo 2) Ello lleva, a juicio del tribunal, a admitir la modificación o derogación de las leyes anteriores, en tanto se contradigan con el pacto, con lo que resulta de inmediata aplicación el punto lero de su art. 8, habiendo quedado derogado toda norma o interpretación que impida el acceso a un tribunal independiente previo al cumplimiento de una obligación." ,

Ergo, toda norma que cause un efecto impediendo al libre acceso a la justicia, debe considerarse derogada.

CAPITULO V

1. VIOLACIÓN DE OTROS DERECHOS ESTABLECIDOS EN EL PACTO DE SAN JOSE DE COSTA RICA Y EN LA CONTITUCIÓN NACIONAL ARGENTINA.

1.1 DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A LA NO DISCRIMINACIÓN POR SU CONDICIÓN ECONOMICA.

Ya analizamos como el principio del “solve et repete” resulta claramente violatorio del artículo 8.1 del Pacto de San José de Costa Rica que establece el libre acceso a la justicia. Pero este no es el único artículo del pacto que es violado, en su artículo 1, cuando se habla de discriminación, enuncia a la posición económica como una de las tantas formas de llevarse acabo. La discriminación que se configura con el “solve et repete” es precisamente en base a la posición económica pues, cuando el contribuyente es afectado por una decisión fiscal que establece un tributo que el considera ilegal o por lo menos desmedido, no tiene acceso a ser oído por un juez con las debidas garantías que ello implica, si no posee el dinero suficiente para pagar previamente las sumas que exige la administración, que en muchos casos pueden llegar a ser de gran magnitud. De modo que el contribuyente tiene la necesidad de pagar un tributo que considera injusto, para obtener un pronunciamiento judicial que así lo declare, y por si eso fuera poco, luego tiene que acudir a la acción de repetición para obtener la devolución del importe pagado que las mas de las veces resulta envilecida por el transcurso del tiempo.

El contribuyente que no tiene un caudal de dinero que le permita abonar el tributo determinado por el fisco –como son los pequeños comerciantes y las pymes-, por lo tanto, queda fuera del acceso a la justicia ordinaria, debiendo conformarse solo con las defensas que pudo interponer en la faz administrativa, mientras que los grandes contribuyentes que si tienen ese dinero, pueden acceder a los tribunales para proteger allí, fuera de la faz administrativa, sus derechos.

Por ende se ve claramente que el principio del “solve et repete”, establece una violación al principio de no discriminación en el derecho tributario, por que es evidente la diferencia de tratamiento entre el contribuyente que esté en grado de pagar inmediatamente el íntegro tributo y el contribuyente que no tenga medios suficientes para hacer el pago. Al primero le es entonces concedido en mérito a su condición económica, pedir justicia y obtenerla, si puede probar que tiene razón. Al segundo esta facultad se le torna difícil y tal vez imposible, no sólo de hecho, pero aun en base al derecho, en virtud de un presupuesto procesal establecido en la ley y consistente en el deber de pago de una suma eventualmente ingente.

En nuestro ordenamiento jurídico, la aplicación de la regla del “solve et repete”, es inconstitucional, puesto que se vulnera el artículo 16⁵¹ de la Constitución Nacional, en lo referido a la igualdad de los habitantes, y porque por la vía de la aplicación de esta regla se atenta contra la posibilidad para todos los habitantes de nuestro país de ejercitar sus derechos en juicio, reclamando y obteniendo protección jurídica del Estado en igualdad de condiciones.

1.2 PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD FINANCIERA

La ley suprema de nuestra nación, establece numerosos derechos, en su primera parte (dogmática), bajo el título de “declaraciones, derechos y garantías”, y como ya vimos de acuerdo a la pirámide jurídica, ninguna ley dictada por el congreso puede violarla ya que pasaría a ser una norma inconstitucional y por lo tanto no podría ser aplicada por carecer de valor.

Este principio es básico, ya que apunta al control del poder tributario del Estado, limitándolo. Deriva del art. 28 de la Constitución Nacional:

“Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.”

⁵¹ Constitución de la Nación Argentina, art. 16: “La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento; no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición de la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas publicas.”

A que apunta la razonabilidad? Bien, algo es razonable cuando es coherente, cuando los medios usados para conseguir un fin, no menoscaban ese fin que se pretende conseguir. El estado en su actividad financiera, al tomar las decisiones tributarias no puede ir contra los mismos derechos que pretende proteger. Si el fin principal del estado es lograr el bien común del pueblo, una decisión tributaria no puede dañar al pueblo que pretende proteger. Es por eso que se encuentran sometidos control judicial de razonabilidad, para ser constitucionalmente valida, esa actividad financiera debe ser razonable, su irrazonabilidad implica una violación de la Constitución.

Este principio contiene tres elementos que son útiles para apreciar cuando una norma resulta razonable, ya que la existencia de tales componentes, hace una norma justa.

a) Medios razonables; b) Fundamentos axiológicos y; c) Razón suficiente de una conducta compartida.⁵²

Si analizamos el “solve et repete”, podemos observar rápidamente que el mismo no es un medio adecuado para el tratamiento satisfactorio del fin perseguido por los distintos derechos, por ser una exigencia irracional, ya que viola la regla del equilibrio conveniente.

En segundo lugar, este principio no posee elemento axiológico alguno, ya que como expuse anteriormente su nacimiento y aplicabilidad es solo fundamentada en aspectos de índole económicos (recaudatorios).

Si ponderamos la razonabilidad técnica de la regla, cabe afirmar la falta de tal, en razón de su in operabilidad en función de una adecuada tutela de los derechos de los contribuyentes, y por no constituir una justa, razonable y equilibrada protección de los ingresos genuinos del Estado. Ya que como veremos mas adelante hay otros medios más razonables para proteger los recursos del Estado.

Todas estas falencias apuntadas generan la ausencia del presupuesto anteriormente mencionado, para afirmar la razonabilidad jurídica de la norma. Por otro lado, existen diversos caminos para evitar la dura y exigente regla del pago previo al momento de entablar un recurso y tornar mas justa la relación fiscal, ya que tanto los intereses de los contribuyentes como del Estado se verían suficientemente satisfechos.

⁵² Padilla, Miguel. Razonabilidad jurídica y razonabilidad técnica. La Ley 1984-D: 265-80

1.3 EL DERECHO DE PROPIEDAD

El artículo 17 de la Constitución Nacional, establece el derecho de propiedad según el cual:

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

El principio del “solve et repete”, viola a mi entender este derecho de propiedad de dos maneras diferentes:

En primer lugar como textualmente lo ordena el artículo 17 de la CN, no hay habitante dentro de la Nación Argentina que pueda ser privado de su propiedad hasta tanto una sentencia fundada en ley no lo establezca. Exigir el pago previo de una obligación tributaria establecida por medio de un procedimiento administrativo, y **no por un proceso judicial mediante una sentencia**, constituye una violación clara a este derecho, por cuanto se está obligando al contribuyente a pagar un tributo –que produce un menoscabo en su patrimonio- que todavía no fue juzgado y condenado por un órgano judicial. Y en última instancia solo una sentencia judicial es la que puede establecer el tributo a pagar por el deudor fiscal y no una simple decisión administrativa, que debe poder ser pasible de impugnación cuando no se está conforme con ella.

En segundo lugar, en caso de realizarse ese pago anticipado que exige la norma tributaria para tener acceso a los tribunales ordinarios, en contextos inflacionarios como el nuestro, donde hay una variación del índice de precios al consumidor y teniendo en cuenta la lentitud de la justicia, donde desde la iniciación de una causa hasta su sentencia puede transcurrir un largo tiempo – que podemos establecer en 3 o 4 años aproximadamente-, resulta difícil imaginar que el contribuyente no tenga ningún perjuicio en su capacidad adquisitiva, si recupera su dinero por salir beneficiado en la sentencia dictada por el tribunal, esto sin contar el tiempo que transcurre desde que el contribuyente inicie la acción de repetición que establece la ley.

1.4 EL DERECHO AL DEBIDO PROCESO

Para salvaguardia de las garantías constitucionales del previo y debido proceso, en todos los casos, tanto la Nación como las provincias han establecido, con más o menos amplitud, la posibilidad de ocurrir ante la justicia ordinaria.

En el orden nacional, y según los casos, la tutela jurídica está asegurada por la intervención de los jueces nacionales de primera instancia (en lo contencioso- administrativo) por las Cámaras nacionales (salas en lo contencioso-administrativo), y eventualmente, por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (ej: arts. 74, 75 y ss. de la ley 11683).

En las provincias, la competencia esta materia es atribuida por unanimidad al Superior Tribunal de Justicia o Suprema Corte de Justicia, según las denominaciones que las leyes adoptan.

El “solve et repete” también vulnera el derecho al debido proceso consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional.

“ Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra si mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos...”

El debido proceso que surge de modo genérico del art. 18 de la CN puede aplicarse en cualquier ámbito, la Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió que el procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria cumple con este derecho para el contribuyente por tener los siguientes elementos:

1. **Derecho a ser oído:** el contribuyente puede en cualquier momento realizar peticiones al fisco respecto de su relación con el. O en caso de la determinación de oficio, se le debe dar vista de lo actuado al

contribuyente, para notificarlo y así posibilitar la defensa o descargo del mismo, es decir, no resulta una vista en sentido administrativo, sino que es equivalente a un traslado procesal.

2. **Derecho a ofrecer y producir pruebas:** el contribuyente puede probar sobre lo que se ha peticionado o bien sobre lo exigido por la Administración. Tiene su mayor aplicación en la contestación de la vista, pero nada impide que se ejercite este derecho con anterioridad a dicha fase procedimental.
3. **Derecho de una decisión fundada:** no importa de que resolución se trate, debe estar fundada, de lo contrario será arbitraria y nula.
4. **Derecho de impugnación:** en este elemento es donde encuentro configurada la violación por parte del principio del “solve et repete”, ya que este derecho implica la facultad del contribuyente de promover un ulterior examen de la decisión administrativa, luego de ser notificado de la misma, y así poder obtener una reforma o extinción de ella en caso que lo considere conveniente.

El “solve et repete” limita este derecho al exigir al contribuyente el pago del tributo determinado como requisito previo para poder acceder a los tribunales, y así hacer posible ejercer ese derecho de impugnación, mas allá, de que en algunas provincias y en la nación exista el Tribunal Fiscal para que revise la decisión del fisco, pero como ya lo tratamos, esto solo ayuda a morigerar este principio, pero es en ultima instancia un tribunal judicial el que debe tener la ultima palabra.

Para salvaguardia de las garantías constitucionales del previo y debido proceso, en todos los casos, tanto la Nación como las provincias han establecido, la posibilidad de ocurrir ante la justicia ordinaria. Es contradictorio que se halla establecido este criterio por un lado y que el contribuyente deba cumplir con la obligación fiscal, que no esta de acuerdo y pretende discutir, para poder acceder a ella.

1.5 PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario. Esta es la consagración explícita e inequívoca del derecho humano fundamental conocido como principio de presunción de inocencia, reconocido por la Declaración Universal de Derechos Humanos –con jerarquía constitucional-, en el artículo 11.1 según el cual:

“Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio publico en el que se le hayan asegurado las garantías necesarias para su defensa”

Por la Convención Americana sobre Derechos Humanos –con jerarquía constitucional-, artículo 8.2 que establece:

“Toda persona inculpada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad.”

Y por el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos –con jerarquía constitucional-, artículo 14.2:

“Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley.”

De este modo, el ordenamiento jurídico dogmático constitucional exige que se presuma la inocencia de todos, hasta tanto no haya sido plenamente probada su culpabilidad.

En este orden de ideas, es evidente que, siendo la penalización una consecuencia de la previa determinación de la culpabilidad, lo cual debe constar en una sentencia que se encuentre definitivamente firme dada en juicio

público, sin lugar por lo demás a duda razonable alguna, mal podría ejecutarse decisión alguna en contra de quien no haya sido en tales términos sentenciado. Evidentemente, mientras el acto administrativo sancionatorio pueda ser objeto de una impugnación y aún no hay decisión final del órgano judicial, existe la duda de si la culpabilidad quedará o no probada, pues estamos constitucionalmente obligados a presumir la inocencia. Esto es así, sin perjuicio de que se consagre la presunción de legitimidad o veracidad del acto administrativo, pues esta presunción, de rango legal, debe ceder en preferencia frente a la presunción de inocencia, de jerarquía constitucional.

Así las cosas, refiriéndonos ahora, exclusivamente, a los actos administrativos emanados de la Administración Tributaria, que establezcan un tributo, mientras tales actos administrativos no estén definitivamente firmes, por ausencia de impugnación o por falta de la ratificación resultante del control judicial final de legalidad, no sería conforme con la Constitución la ejecución de la deuda tributaria.

En la determinación de oficio cuando se dicta la resolución administrativa, se aplica esta teoría a las multas, los recargos y los intereses del tributo establecido, los que están excluidos del requisito del pago previo a la interposición de la demanda-solo en algunas legislaciones-. En cambio cuando se trata del monto de la obligación tributaria específicamente, no es empleada esta teoría, a mi entender sin una justificación que sea razonable, ya que por la mera interposición de la acción en sede judicial y por tanto siendo discutible o estando cuestionada la legalidad de la determinación de la obligación tributaria en sede administrativa y no judicial como lo establece la Declaración Universal de Derechos Humanos y los otros tratados antes mencionados, mal podría sostenerse la plena prueba de la culpabilidad, estando constitucionalmente obligada la Administración a presumir la inocencia del contribuyente. Y claro esta, no puede ser legítimo, lícito, justo, jurídico ni ético proceder a la ejecución de un inocente, así sea meramente potencial como lo establece la ley nacional 11.683 o directamente exigir el pago previo como requisito de admisibilidad de la demanda.

Es por ello que se puede defender la tesis de la abierta inconstitucionalidad del instituto del “solve et repete” con respecto al derecho de presunción de inocencia que tiene todo habitante de la Nación Argentina.

CAPITULO VI

1. LA RELACION JURÍDICO TRIBUTARIA.

Por resultado de las disposiciones creadoras de tributos surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos constitutivos de un vínculo especial denominado: “**la relación jurídico tributaria**”, la cual, incluye entre otros derechos y obligaciones, el cargo de pagar el tributo y sus accesorios por parte del contribuyente. Para que la obligación surgida de la realización del hecho imponible que da lugar al nacimiento de dicha relación jurídica tributaria, sea eficaz, y, por lo tanto, para que el deudor se vea constreñido al pago, es necesario una actividad por parte de la autoridad tributaria, dirigida al reconocimiento y a la calificación del hecho imponible. Todo ello, con el objetivo de tutelar a la comunidad, representada por el Estado, del daño originado en la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Ahora bien, su naturaleza es la de una unión de derecho, por lo cual, hay una igualdad en la posición jurídica del sujeto activo (Estado) y del sujeto pasivo (Contribuyente), ergo, este análisis esta destinado a poner de relieve y dejar bien en claro que la relación jurídico tributaria, si bien es un vínculo de carácter personal y obligacional, este comprende derechos y obligaciones tanto de los particulares al Estado, como de este hacia ellos, no es una relación de poder como sostenían antiguas doctrinas como por ejemplo la alemana (Tomar Buhler) que la concebían como una unión entre un poder superior y unos sujetos sometidos a ese poder, es decir, el Estado que tiene el poder fiscal para recaudar tributos y sujetos que deben someterse a ese poder. Hay que tener en cuenta que muchas veces los particulares, en su relación de sumisión con el Estado, pueden estar sometidos al riesgo de resultar perjudicados, y, frente a ello adquieren plena vigencia los derechos y garantías constitucionales. Así, es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos.

Tal visión democrática de la dogmática tributaria que alcanza su mayor esplendor en Albert Hensel, también recaló en las orillas del Río de la Plata, difundándose desde aquí a toda América Latina, de la mano de los profesores

Dino Jarach y Ramón Valdés Costa⁵³ para quienes la relación jurídico-tributaria ha dejado de ser un vínculo de poder que posterga al contribuyente a la condición de súbdito o de vasallo, ya que una vez ejercitado y agotado el poder tributario con la sanción de la ley que instituye las obligaciones patrimoniales coactivas, en el Estado de Derecho el Gobierno y la Administración se encuentran sometidos a la ley de lo que se deriva una esencial igualdad del Fisco y el contribuyente por encontrarse ubicados en un mismo plano sin supremacías ni sumisiones, lo que lleva a que para dirimir eventuales controversias deban someterse a la decisión de órganos independientes -las magistraturas jurisdiccionales-, que, en definitiva, serán los llamados a interpretar y a aplicar la ley en el caso concreto de divergencias.

El “solve et repete”, es un instituto concebido precisamente bajo esta teoría de la relación jurídico tributaria como un vínculo de poder, ya que el Estado prioriza (basado en su pretendida supremacía) la percepción inmediata de los tributos destinados a satisfacer las necesidades públicas y por ende empleados con el objetivo del conseguir el bien común del pueblo, por sobre los derechos particulares de propiedad y defensa del contribuyente que debe pagar la obligación tributaria para luego tener la posibilidad de hacer valer sus derechos en un proceso judicial posterior, cercenando de este modo la posibilidad de defenderse en los estrados judiciales a quienes no poseen todo el capital necesario para hacer frente a este pago, mas allá que la ley otorgue en el procedimiento administrativo (determinación de oficio) etapas donde el deudor puede defenderse de las acusaciones del fisco. Lo importante es que el contribuyente pueda acceder a la justicia, que es en última instancia la que puede mediante una sentencia fundada en ley restringir su derecho de propiedad.

Hoy en cambio la relación jurídico tributaria es analizada desde otro ángulo, la evolución histórico – constitucional sufrida en los últimos años, coloca a los derechos particulares de los contribuyentes en paridad con los derechos Estatales; hoy los derechos a la propiedad y defensa, así como los principios de razonabilidad e inocencia, se encuentran receptados en distintos tratados internacionales con rango constitucional, lo que los hizo adquirir una gran importancia y por tanto una fuerza legal que antes no tenían. Esto sumado

⁵³ Valdés Costa, Ramon. Instituciones de derecho tributario. Buenos Aires: Depalma; 1992, pag. 419 y ss

a que la relación tributaria en un estado de derecho como el nuestro, en el cual en virtud del principio de legalidad, los intereses del Estado no pueden hacerse valer sino a través del instrumento ley, dio como resultado abandonar ese vínculo de poder absoluto en manos estatales, para convertirse en una unión de igualdad donde ambos sujetos tienen los mismos derechos y el mismo deber de colaborar en la recaudación fiscal. El poder del Estado no es un poder omnímodo o absoluto, sino que por el contrario, tiene como límite el derecho de los individuos. Así, ha podido decirse que el poder de los “estados de derecho” no es sino la vinculación de todos los miembros del Estado a un orden jurídico superior. Ese orden es la naturaleza humana, fijando un orden de prioridades en los derechos, comenzando por la vida, y luego entre otros por la propiedad, la igualdad, etc. Preceptos que no pueden ser violados ni siquiera por el estado en aras del bien común de los habitantes.

En el pensamiento de Ramón Valdés Costa⁵⁴ la regla de la igualdad de las partes en la relación jurídico-tributaria se concreta en las siguientes postulaciones:

- a)** Todo privilegio en favor del Fisco deberá estar respaldado por un fundamento constitucional o legal, pues no existe razón alguna para dar preeminencia jurídica a una de las partes de la relación sin precepto que lo establezca. Pero.....
- b)** ... La ley que conceda privilegios al Fisco, a su vez, deberá ajustarse a la Constitución, de lo que se deriva que el acrecentamiento de derechos no podrá resultar en caso alguno desmesurado, operando en la República Argentina como valladar los principios recogidos por los arts. 28 y 33 del Estatuto Fundamental (garantía de razonabilidad).
- c)** En la interpretación de las normas tributarias deberán abandonarse los criterios apriorísticos de abordar tal cometido con una disposición en favor o en contra del Fisco, como así también el dogma de la interpretación restrictiva de las exenciones o beneficios tributarios.

⁵⁴ Ob. Cit. Nota n 52

d) Respetando "el principio de reserva de ley" quedará descalificada la habilitación discrecional a la Administración para fijar las bases de cálculo de los tributos, lo que lleva, de ordinario, a provocar ríspidas desigualdades de trato entre contribuyentes.

e) La actividad determinativa de la Administración deberá estar sometida a la ley y minuciosamente reglada, ya que los funcionarios, tanto en este caso como al decidir los recursos administrativos que se interpongan, deben actuar valiéndose de la misma técnica de los jueces, más allá que sus resoluciones no constituyan sentencias que zanjen definitivamente las controversias.

f) Las prerrogativas discrecionales que se concedan en materia administrativa para la verificación y fiscalización, si bien fundadas en el interés general de la regular percepción de la renta pública, deberán estar acompañadas de las correlativas garantías en favor de los contribuyentes, para no desequilibrar la igualdad de las partes.

La relación fisco- contribuyente concebida bajo los parámetros actuales debe conducir a la derogación de la regla "solve et repete". Esta regla es así anacrónica y obsoleta en esta nueva forma de ver la relación entre el estado y los contribuyentes, los cuales deben tener aquí garantizados sus derechos de defensa en los tribunales judiciales, como así también de solo ser privados de una parte de su patrimonio, una vez que el órgano judicial se expida acerca de su culpabilidad y establezca el monto que se debe abonar. El "paga y repite" debe por lo tanto ser abandonado y excluido de nuestra legislación dando lugar a nuevos métodos que si bien permitan asegurar los intereses Estatales

(públicos), también posibiliten efectivizar los derechos receptados en nuestra Constitución Nacional para los deudores impositivos.

Como lo expreso el Dr. Enrique Bulit Goñi:

“Estaría surgiendo de los hechos que la exigencia del pago previo termina desquiciando la relación fisco- contribuyente, instando insensiblemente al funcionario a percibir ahora, pues la total repetición deberá afrontarla el funcionario que lo suceda...”⁵⁵

CAPITULO VII

1. EL “SOLVE ET REPETE” EN EL DERECHO COMPARADO

Si cotejamos nuestra realidad de la aplicación del “solve et repete” con la de otros países advertiremos que esta regla esta muy lejos de ser aceptada en el mundo. La doctrina internacional también ha debatido abundantemente este principio.

1.1 EL SOLVE ET REPETE EN EL DERECHO TRIBUTARIO ITALIANO.

Para iniciar este análisis hablaremos de Italia, lugar donde el principio que nos ocupa tuvo su reaparición en el derecho moderno, a travez de la ley 2248, del 20 de marzo de 1865, y casi un siglo después fue declarada inconstitucional, en la causa caratulada “Stroppa Franco c/ Intendenza di finanza Pavia”, por la Corte Constitucional Italiana, conforme sentencia del 31 de marzo de 1961.

Una vez adoptado este principio en la ley 2248 sobre la abolición de lo contencioso administrativo. La evolución de la vida jurídica marcó desde entonces una firme tendencia hacia las excepciones con el propósito de no trabar la defensa y garantizar el debido proceso legal a los contribuyentes.

Los tribunales de justicia en la actividad jurídica diaria, admitieron los recursos contra las determinaciones de impuesto sin pago previo, cuando la inexistencia de la obligación resultaba a simple vista o cuando el interesado no era evidentemente contribuyente.

En esa época en Italia se admitía lo que se llama el principio de la constitución elástica y de la igual jerarquía de todas las leyes, incluyendo las constitucionales, por lo tanto una ley posterior podía modificar incluso a la mismísima Constitución preexistente. Es por eso que no podía encauzarse la

⁵⁵ Bulit Goñi, Enrique G. El solve et repete desde los principios superiores y la realidad cotidiana. Revista Latinoamericana de Derechos Tributario. N° 3. 1997: 47-58

derogación del solve et repete, sobre la base de los derechos constitucionales de igualdad, libre acceso a la justicia, propiedad, etc.

Pero con el advenimiento del régimen republicano establecido en el año 1946, y habiendo desaparecido la igual jerárquica de leyes comunes y constitucionales, se crea la Corte constitucional para conocer de las acciones de inconstitucionalidad de las leyes. Y es esta corte la que declaró, en una sentencia histórica la inconstitucionalidad de esta regla. Sentencia que paso a transcribir, ya que si bien a sido criticada por la doctrina como escueta, considero que tiene una gran claridad explicativa:

1.1.1 CORTE CONSTITUCIONAL ITALIANA

Digesto Oficial de Sentencias y Ordenanzas de la Corte Constitucional.
Tomo xi- 1961, Instituto Poligráfico del Estado, Librería del Estado, N° 21
Sentencia del 24 de marzo de 1961.

Juicio de legitimidad constitucional por vía incidental – ley N° 2248 del 20 de marzo de 1865, anexo E, art. 6, inciso segundo: figura de “solve et repete” – Fundamento para la viabilidad de la acción judicial –Diferencia de tratamiento de los contribuyentes – Violación de los artículos 3. 24 y 113 de la Constitución – Inconstitucionalidad. (Constitución, artículos 3, 24, inciso primero, y 113; ley 2248 del 20 de marzo de 1865, anexo E, art. 6, inciso segundo).

Figura de “solve et repete” – Fundamento – Ejecutoriédad de los actos administrativos – Diferencia – Imposibilidad del Poder Administrador para proceder por la vía ejecutiva contra el contribuyente moroso (ley N° 22 48 del 20 de marzo de 1865, anexo E, art. 6, inciso segundo).

Juicio de legitimidad constitucional por vía incidental – Ordenanza de aplazamiento – Objeto de juicio – Referencia a todo el artículo – Cuestión planteada en lo sustancial respecto de una figura contemplada en un solo inciso – Limites – Interpretación de la Corte constitucional (ley N° 87, art. 23, del 11 de marzo de 1953).

SENTENCIA

En el juicio de legitimidad constitucional de la norma contenida en el inciso segundo del art. 6 de la ley N° 2248 del 20 de marzo de 1865, promovido en virtud de la ordenanza de fecha 21 de marzo de 1960 dictada por el juez de Pavía en el proceso civil pendiente entre Stroppa Franco y la Dirección de Rentas de Pavía, inscrita bajo el N° 47 del Registro de Ordenanzas de 1960 y publicada en la Gazzetta Ufficiale N° 112 del 7 de mayo de 1960.

Vista la declaración de intervención del Presidente del Consejo de Ministros;

Oído en la audiencia pública del 15 de marzo de 1961 el informe del juez Nicola Jaeger;

Oído el abogado general de Estado interino Luciano Tracanna, por el Presidente del Consejo de Ministros y de la Dirección de Rentas.

Considerando que:

En un juicio de oposición por imposición tributaria interpuesto ante el juez de Pavía con recurso de fecha 12 de diciembre de 1958 por Stroppa Franco contra la Dirección de Rentas de Pavía, el Cuerpo de Abogados del Estado del distrito correspondiente, constituido en representación de la Dirección de Rentas del Estado, en la persona del Ministro del área, opuso dos excepciones procesales: la in admisibilidad de la oposición conforme el art. 6 de la ley del 20 de marzo de 1865, anexo E, por falta de previo pago del impuesto a la radio, al cual se refiere la imposición tributaria, y la incompetencia funcional del juez correspondiente.

Contestó la contraparte, Stroppa, a la primera excepción, invocando la inconstitucionalidad de la norma contenida en dicho art. 6, y en general del principio de solve et repete, porque se contrapone a las disposiciones de los artículos 3, 24 y 113 de la Constitución.

Por ordenanza de fecha 21 de marzo de 1960, el juez consideraba que la cuestión presentada no podía considerarse manifiestamente infundada, y que ésta fuese relevante con relación al juicio pendiente, en cuanto éste no habría podido ser resuelto independientemente de la cuestión de legitimidad constitucional; a tal fin, señalaba que “la cuestión relativa a la observancia del principio de solve et repete es prejudicial a la de competencia cuando su inobservancia determina una carencia, aún temporaria, de la jurisdicción del juez ordinario”.

Por lo tanto, disponía la suspensión del juicio y la remisión de las actuaciones a la Corte Constitucional para la decisión de la cuestión de legitimidad constitucional del art. 6 de la ley N° 2248 del 20 de marzo de 1865, sobre la anulación del contencioso administrativo, con relación a los artículos, 3, 24 y 113 de la Constitución.

La ordenanza estaba regularmente comunicada y notificada conforme a la ley, y publicada en la Gazzetta Ufficiale de la República N° 112 del 7 de mayo de 1960.

Se constituía la Dirección de Rentas del Estado, en la persona del Ministro de Hacienda, e intervenía el Presidente del Consejo de Ministros, ambos representados y defendidos por el Cuerpo General de Abogados del Estado.

En las conclusiones presentadas en fecha 21 de abril de 1960, por el Presidente del Consejo de Ministros, y el 25 de mayo de 1960, por la Dirección de Rentas, se remite a los antecedentes jurisprudenciales, recordando dos sentencias de la Corte de Casación, plenarias, que declararon la falta de fundamentos manifiesta de la cuestión de legitimidad constitucional determinada también con relación al art. 113 de la Constitución, y una tercera, también en pleno, que llegó a la misma conclusión con relación al art. 111 de la Constitución. Luego se contesta que la carga del pago del impuesto puede concretar un obstáculo económico para la igualdad de los ciudadanos, quienes, en calidad de contribuyentes, están sujetos en todos los casos al poder extraprocesal de recaudación del impuesto por parte de la Dirección de Rentas,

poder basado en el principio general y fundamental de la ejecutoriedad del acto administrativo.

En relación con los otros artículos de la Constitución a los que se remite la ordenanza, y también examinados por la Corte de Casación, la defensa del Estado recuerda que, según la última sentencia plenaria, se debe considerar que la figura de solve et repete da a la acción de los contribuyentes la característica de acción de repetición del tributo pagado, con la resolución de la ilegitimidad de la imposición, cuando la misma no resulte prima facie, en cuyo caso la resolución puede eximir del fundamento del pago del tributo.

Con lo cual, concluye que la Corte Constitucional declare infundada la cuestión de inconstitucionalidad invocada por el juez de Pavía.

En el memorial presentado en secretaría en fecha 2 de marzo de 1961, la defensa del Estado sustentó su tesis, con el agregado de otros antecedentes de jurisprudencia y doctrina.

En la discusión de la causa en audiencia pública intervino solamente el representante del Cuerpo General de Abogados del Estado, quien también declaró que renunciaba a la excepción prejudicial formulada en las defensas escritas,

Considerando en derecho:

La cuestión objeto del presente juicio dio lugar desde hace tiempo a discusiones y decisiones en la doctrina y en la jurisprudencia, que pusieron de manifiesto diferentes modos de calificar el principio de solve et repete. No corresponde a la Corte Constitucional el encuadrar dicho principio en una categoría dogmática o en otra, sino sólo resolver la cuestión, es decir, si éste resulta constitucionalmente aceptable respecto de las norma contenidas en los artículos 3, 24 y 113 de la Constitución , a los que se remite la ordenanza del juez de Pavía.

En primer lugar, es conveniente destacar que toda remisión al principio de la ejecución normal de los actos administrativos no agrega ningún beneficio a la solución de la cuestión en el sentido sustentado por la Dirección de Rentas, dado que tal principio no sería de algún modo menoscabado o eludido de faltar el principio del solve et repete, pudiendo también en este caso, la misma Dirección de Rentas proceder por la vía ejecutiva contra el contribuyente moroso, no obstante cualquier oposición de su parte, dado que el juez ordinario jamás está autorizado a suspender la ejecución de providencias de la Autoridad administrativa. Se puede decir, en cambio, que precisamente la existencia de tal figura debilita en cierto sentido, racional y prácticamente, la eficacia de ese principio.

El principio de solve et repete es, sin lugar a dudas, una medida particularmente enérgica y eficaz afectos de la concreción del interés público en la recaudación de impuestos y, precisamente por ello, fue introducido y mantenido durante tanto tiempo en la legislación italiana, a pesar de los diferentes proyectos para impedir cualquier iniciativa gubernativa y parlamentaria, y a pesar de haber estado expuesto durante igual tiempo a severas críticas por parte de la doctrina y a interpretaciones correctivas y limitativas por parte de la jurisprudencia, la que llegó a impedir la aplicación del principio cuando la exigencia tributaria resulte prima facie absolutamente infundada.

Todo esto confirma que, aún independientemente de los principios contenidos en la Constitución, y ya antes de la aprobación de la misma, se había producido una notable evolución en la sensibilidad de aquellos a quienes correspondía la interpretación y la aplicación de las normas vigentes: evolución provocada precisamente por lo excesivo de tal medida, que ya se manifestaba como inadecuada para el principio rector de un ordenamiento moderno en tema de relaciones entre el ciudadano y el Estado.

Resulta difícil suponer que el legislador constituyente haya ignorado un problema tan debatido y, más aún, que no lo haya considerado resuelto implícitamente a través de la formulación de los principios generales, dirigidos en gran parte a regular precisamente las relaciones entre los ciudadanos y el

Estado, equilibrando las exigencias de éste con los derechos de aquellos y, en todo caso, poniendo las condiciones necesarias para que estos derechos puedan ser igualmente invocados por todos.

La imposición de la carga del pago del tributo, regulado como presupuesto imprescindible de la viabilidad de la acción judicial, dirigida a obtener la tutela del derecho del contribuyente mediante la declaración judicial de ilegitimidad del mismo tributo, se contrapone, a criterio de la Corte, a todos los principios contenidos en los artículos de la Constitución enunciados en la ordenanza del Juez.

Esta se contrapone a la norma contenida en el art. 3, porque resulta evidente la diferencia de tratamiento que deriva de ello, entre el contribuyente que está en condiciones de pagar inmediatamente todo el impuesto, y el contribuyente que no dispone de medios suficientes para efectuar el pago, ni tampoco puede obtenerlos fácilmente recurriendo a un crédito, entre otras cosas porque, aún en caso de ganar el juicio, no obtendría el reembolso de las sumas pagadas sino con retraso. Por lo tanto, al primero le está permitido, precisamente debido a sus condiciones económicas, exigir justicia y obtenerla, mientras pueda probar su derecho; al segundo, esta facultad se le torna difícil y tal vez imposible, no sólo en los hechos, sino también tomando como base el derecho, en virtud de un presupuesto procesal establecido por ley, y que consiste en el pago de una suma generalmente elevada.

Las mismas consideraciones valen también para justificar la remisión a las normas contenidas en los artículos 24, inciso primero y 113 de la Constitución, en los cuales el uso de las palabras *todos* y *siempre* tiene claramente la finalidad de sustentar la igualdad de derecho y de hecho de todos los ciudadanos en lo concerniente a la posibilidad de exigir y obtener la tutela jurisdiccional, ya sea respecto de otros particulares, como respecto del Estado y de las entidades públicas menores.

Por lo tanto, la Corte considera que el principio *solve et repete* se contrapone a la norma de la Constitución, y que se debe declarar ilegítima la disposición que lo prevee.

Cabe señalar que en la Ordenanza del juez se determina literalmente la cuestión de la inconstitucionalidad de todo el art. 6 de la ley N° 2248 del 20 de marzo de 1865, anexo E, mientras que el principio de solve et repete está previsto sólo en el inciso segundo de tal disposición, y los otros incisos se refieren a temas completamente diferentes. Dado que la ordenanza trata exclusivamente sobre ese principio, aún cuando aduce motivos acerca de la relevancia de la cuestión, la Corte considera que debe interpretar la misma ordenanza en el sentido de que el juez pretendía determinar la cuestión de legitimidad sólo del inciso segundo del citado artículo, y que las otras normas, en consecuencia, aún contenidas en el mismo artículo, no forman parte del objeto del presente juicio.

Por lo expuesto

LA CORTE CONSTITUCIONAL

Decreta la inconstitucionalidad de la norma contenida en el inciso segundo del art. 6 de la ley N° 2248 del 20 de marzo de 1865, anexo E, con referencia a las normas de los artículos 3, 24 y 113 de la constitución.

Lo que así se resuelve en Roma, en la sede la Corte constitucional, Palazzo della Consulta, el 24 de marzo de 1961.

1.1.2 ANÁLISIS DEL FALLO

En un principio la Corte, elogia al principio del “solve et repete”, como una medida enérgica y eficaz para satisfacer el interés público de la recaudación de los tributos. Pero luego declara que el “solve et repete” está en oposición con todos los principios contenidos en los artículos de la Constitución Italiana, mas precisamente con los artículos 3°, que consagra el principio de igualdad:

“Todos los ciudadanos tienen la misma dignidad social y son iguales ante la ley... Es competencia de la República remover los obstáculos de orden económico y social que limitando de hecho la

libertad y la igualdad de los ciudadanos, impidan el pleno desarrollo de la personalidad humana y la efectiva participación de todos..”,

el 24 que establece el libre acceso a la justicia:

“Todos pueden accionar en juicio para proteger sus propios derechos e intereses legítimos...Están asegurados a los no acomodados, a través de institutos adecuados, los medios para actuar y defenderse ante cualquier jurisdicción.”

y finalmente con el art. 113, en cuyo primer párrafo se lee:

“contra de los actos de la pública administración siempre se admite la tutela jurisdiccional de los derechos y de los intereses legítimos ante los órganos de jurisdicción ordinaria o administrativa.”

Como consecuencia del “solve et repete”, la Corte Constitucional Italiana entendió que se producían consecuencias marcadamente disvaliosas y dispares entre el contribuyente que se encontraba en condiciones de pagar inmediata y totalmente el tributo y aquel que no contaba con medios para hacerlo.

1.2 LA APLICACIÓN DEL INSTITUTO EN OTROS PAISES.

En Estados Unidos, se mantiene el **efecto suspensivo de la obligación tributaria**, mientras se discute la determinación realizada por el Tax Court, y se puede acceder a la justicia sin el pago previo del tributo, salvo que la Corte de justicia, lo exija o fina un afianzamiento, si las circunstancias del caso en particular lo ameritan.

En Inglaterra, la disconformidad con la determinación realizada por la administración, **suspende la ejecución del acto**, y la vía judicial queda expedita sin ningún tipo de restricción.

En Alemania, también se **paraliza el procedimiento de ejecución** si hay una oposición al reclamo fiscal, pero **se requieren cauciones para hacerlo**, no se exige su pago.

Suiza en donde los impuestos representan una gran parte del sueldo de los habitantes y teniendo una gran importancia para afrontar los gastos estatales, existe sin embargo el recurso de impuesto, que interrumpe los efectos de la determinación fiscal, aparte que puede deducirse oposición en el proceso de ejecución, que permite la discusión sin la exigencia del pago previo.

En el caso de Francia, el contribuyente está obligado a pagar el impuesto a requerimiento de la administración, independientemente de la acción fiscal ante los órganos jurisdiccionales. Este régimen tiene como atenuación la posibilidad de **obtener plazo otorgado por la administración, con garantía real**, por un plazo que puede llegar hasta la fecha de la decisión judicial del conflicto.

En España, a partir de la sentencia del Tribunal Supremo del 14 de junio de 1973, perdió actualidad la exigencia rigurosa del pago previo de la obligación tributaria para su impugnación judicial. Por ende vuelve el **otorgamiento de la suspensión** por los Tribunales contenciosos-administrativos más accesible, a condición de que el contribuyente **constituya garantías suficientes**.⁵⁶

Como se puede advertir en los países más desarrollados económicamente, no tiene vigencia el “solve et repete”, por lo que se advierte que no es necesario para el crecimiento económico de un país tener una medida arbitraria que contradiga derechos fundamentales de los más débiles de la relación tributaria: los contribuyentes, hay otros medios que pueden igualmente asegurar el interés estatal sin desequilibrar la relación Estado – contribuyente.

En América Latina la cuestión es más variada, hay países que establecen el pago previo, especialmente para la interposición de las acciones judiciales. Como Panamá y Colombia; otros en cambio tratan de garantizar su crédito fiscal, por algún mecanismo.

El Código Fiscal boliviano, regula la posibilidad de que el contribuyente pueda pedir y lograr que la actuación administrativa sea independientemente revisada, sin el pago previo, pero solo por órganos administrativos. Art. 171 del

⁵⁶ Op. Cit. Nota n 5

Cod. Fiscal **“El recurso de revocatoria, lleva consigo efectos suspensivos de la ejecución de la sanción...”** El Tribunal Fiscal actúa tanto en primera como en segunda instancia. Cada una de las salas del Tribunal actuará como tribunal de primera instancia. La reunión de las salas, salvo la que hubiese conocido en primera instancia, actuará en su caso como tribunal de segunda. Previo reclamo ante la autoridad administrativa, denegado el cual, recién puede demandarse ante el Tribunal Fiscal.⁵⁷

En Perú, su Código Tributario en el art. 117, establece que para impugnar el impuesto mediante reclamo judicial, no es necesario el pago previo de la deuda que constituye motivo de la reclamación. Las demandas se sustanciarán por los trámites del juicio ordinario.

En México, Conforme al Código Fiscal existe contra las resoluciones definitivas del Tribunal Fiscal, un recurso de revisión por ante la Corte de Justicia de la Nación. Para suspender el procedimiento administrativo de ejecución, durante la tramitación de los recursos administrativos o juicios de nulidad, no es necesario pagar el monto previamente, sino que solo se exige que se asegure ese monto mediante cualquier **medio de garantía, como fianza, prenda, hipoteca, deposito**, etc. la garantía debe cubrir los posibles recargos y gastos de ejecución.

En Ecuador, está revisto que en el escrito de demanda o con posterioridad el actor podrá pedir que se suspenda el procedimiento de ejecución. El tribunal ordenará dicha suspensión siempre que se avale el interés fiscal mediante depósito, fianza o prenda.

En Chile, tampoco es menester el previo pago (salvo disposición en contrario), pero la tramitación del proceso en sede jurisdiccional no interrumpe las acciones de cobro que procedan, pudiendo por tiempo determinado a petición de parte, ser suspendidas en forma total o parcial, bien sea por la Corte de Apelaciones o por la Corte Suprema.

En Uruguay, la Suprema Corte de Justicia mantiene una jurisprudencia firme en el sentido de que el **“solve et repete” es inconstitucional**, por sentencia N° 75 del 20 de mayo de 1959, en la causa: “Consejo N. De Subsistencias c/ Ravizza Luis H. Multa, Inconstitucionalidad.”, fundándose en que ese requisito, establecido por ley ordinaria, vulnera el derecho de impugnar

⁵⁷ Op. Cit. Nota n 28

los actos administrativos establecido en la Constitución con el único requisito del agotamiento de la vía administrativa.

El mismo Tribunal, en un fallo posterior recaído en los autos: “María Blanca Rogé de Mántaras y otros c/ Estado –Acción de Nulidad. Inconstitucionalidad.”, el 14 de abril de 1961. declaro la inconstitucionalidad del principio al debatirse la regulación contenida en el art. 34 de la ley N° 12.276 que exigía el pago del importe de la determinación tributaria, dentro de los 20 días de deducida la excepción, cuya anulación se pretendía ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, al entender que ese requisito, establecido por ley ordinaria, vulneraba el derecho de impugnar de nulidad los actos administrativos, derecho reconocido en el Estatuto Supremo de la Nación Uruguaya.

Esta jurisprudencia de rechazo al instituto del “solve et repete” se mantuvo sin variantes hasta el presente.⁵⁸

En Argentina, se aplica lo que podría denominarse como un sistema mixto, ya que como fue explicado anteriormente han suprimido esta regla a nivel nacional como requisito para interponer los recursos y acciones contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación, pero reconociendo el derecho de la administración de reclamar independientemente el cobro coactivo de la deuda, lo que genera un “solve et repete” encubierto. En cambio, en algunas provincias, así como en otros tributos ajenos a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, se ha seguido aplicando el “solve et repete” de forma explícita. Aunque finalmente, la doctrina y la jurisprudencia han admitido excepcionalmente en determinados casos y a título de excepción la inconstitucionalidad como defensa:

1º) cuando el monto del impuesto cuyo cobro se persigue en forma compulsiva puede producir un gravamen irreparable

2º) cuando la cuestión no puede útilmente ser debatida en el juicio ordinario o la inconstitucionalidad se refiere al procedimiento mismo

3º) que la acción instaurada sea de anomalía notoria y vulnere manifiestamente una garantía constitucional y que los elementos de juicio para decir sobre la admisibilidad de la defensa obren en autos.

⁵⁸ Op. Cit. Nota n 28

CAPITULO VIII

1. EL LIBRE ACCESO A LA JURISDICCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.

Con la afianzamiento del Estado de Derecho, hoy es inconcebible que ante dos partes que se encuentran en un conflicto de carácter tributario, donde una de ellas -el Estado- es mucho mas poderosa que la otra -el contribuyente-, pueda negarse o por lo menos limitarse el acceso de esta ultima a los estrados judiciales independientes con el pretexto de la falta de pago previo del tributo. Vale aclarar que el contribuyente puede defenderse sin ningún tipo de restricción en el procedimiento de la determinación de oficio, pero este procedimiento se encuentra dentro de la faz administrativa que determino el impuesto que esta protestando, y de lo que se trata aquí es de proporcionarle sin condición alguna la garantía de que un tribunal independiente del Poder Ejecutivo, resuelva sobre este conflicto. Por lo tanto los órganos de la gestión tributaria, que pertenecen a la administración, no pueden ser inmunes al contralor judicial llamada a decidir si sus actos y procedimientos se han conformado legítimamente al Derecho.

Lo que se intenta con este control judicial, es evitar que el Poder Público a través de detracciones patrimoniales coactivas exigidas a titulo de tributos provoquen despojos ilegales o inconstitucionales a los débiles contribuyentes. Como lo sostuvo el Dr. José Pedro Montero Traibe⁵⁹:

“Si el ciudadano común tiene la posibilidad de recurrir a los órganos judiciales cuando quiere hacer valer su derecho o cuando éstos son conculcados, debe sostenerse también, que el contribuyente tenga igual posibilidad.”

1.1 EL LIBRE ACCESO A LA JUSTICIA EN LOS PRONUNCIAMIENTOS RECAÍDOS EN LOS FOROS INTERNACIONALES.

Es muy importante plantear que este derecho de los contribuyentes al acceso sin el pago previo de los tributos a los tribunales judiciales, tuvo en la doctrina una gran mayoría. A continuación pasare a transcribir de forma textual pronunciamientos de distintos foros donde fue tratado el tema.

- Las I Jornadas Latinoamericanas de Derecho Procesal, que tuvieron lugar en Montevideo en 1957, con la participación de juristas especializados en derecho procesal, constitucional, administrativo y tributario, se dejó consignado en las conclusiones: “Ninguna norma debe establecer el pago previo de las prestaciones reclamadas por la Administración, como requisito para el ejercicio de recursos administrativos y de la acción de nulidad”.⁶⁰
- Las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, llevadas a cabo en México en 1958, al tratarse el tema II: “ El proceso contencioso tributario”, en el punto VI de sus conclusiones se sostuvo: “Debe eliminarse como requisito de procedencia tanto en la interposición de recursos administrativos como en el ejercicio de la acción contenciosa, el pago previo de los tributos, sin perjuicio de las garantías que fueren necesarias en los casos en que exista riesgo de incumplimiento del crédito fiscal”.
- Se comprueban algunas matizaciones en las VII Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, realizados en Pamplona, España, en 1976, ya que al tratarse el Tema II: “Impugnación de las decisiones administrativas en materia tributaria en vía administrativa y jurisdiccional”., si bien se condenó la regla “solve et repete”, se habilitaba a la Administración –habida cuenta de la ejecutoriedad del acto administrativo– para promover el cobro de los tributos, más allá de la pendencia de recursos o acciones judiciales. Con referencia al primero de los tópicos indicados, el punto 16 de las conclusiones quedó

⁵⁹ Ob. Cit. Nota n 28

redactado en los siguientes términos: “La interposición y decisión de recursos o acciones no deben estar condicionadas al pago previo de la obligación impugnada, ni a ningún otro requisito que no tenga relación directa con el objeto del recurso o acción que se deduce”.

- En oportunidad de celebrarse las III Jornadas Rioplatenses de Derecho Tributario, que tuvieron lugar en Buenos Aires, Argentina, en 1988, el Tema I se ocupó de la “Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional”, registrándose dentro de sus conclusiones:

1. La Convención Interamericana de Derechos Humanos que ha extendido la protección de los derechos de los administrados para su discusión –con las debidas garantías- de las cuestiones tributarias ante jueces integrantes del Poder Judicial, y su acceso ante la Comisión y la Corte, marca una nueva y ponderable etapa en el derecho comparado y constituye un límite preciso y justo al ejercicio del poder fiscal a nivel supranacional que debe ser respetado por los estados signatarios. (...)
5. Es deseable una mayor precisión del concepto de libre acceso a la justicia y del amparo, previstos en los artículos 8º y 25º en problemas tan importantes en materia fiscal como:
 - a) La derogación de la regla “solve et repete” en los países que aún la mantienen, por constituir un privilegio del Estado que atenta contra la igualdad de las partes en el proceso y ante la ley; (...)
 - b) La exigencia de imparcialidad de los tribunales administrativos y la revisión de sus fallos por órganos judiciales independientes del Poder Ejecutivo.
6. Mientras las presentes, precisiones no sean adoptadas por normas expresas, es de esperar que la Comisión y la Corte, así como los órganos jurisdiccionales internos de los países signatarios, interpreten y apliquen el texto vigente del Pacto con

⁶⁰ Valdés Costa, Ramón. Protección de los Derechos del Contribuyente a Nivel Internacional. Derecho Fiscal, Tomo XLIV, Pag. 401-10

criterio amplio, haciendo posible, por vía jurisprudencial, el logro del fin perseguido inequívocamente por la Convención.

- Las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en Buenos Aires, Argentina, en 1989, donde al expedirse sobre el Tema I: “Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente”, en el punto 9º de las recomendaciones se decidió: “Propiciar que los ordenamientos adjetivos de los países, incorporen las vías procesales preventivas, defensivas y reparadoras, que más se adecuen con las modalidades del contencioso tributario y que garanticen, incluso en el caso de ejecución fiscal, con amplitud suficiente, el derecho de defensa, en particular cuando se esgriman impugnaciones de inconstitucionalidad”.
- Por su parte, las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, llevadas a cabo en Lima, Perú, en 1993, al concluir el tratamiento del Tema I: “El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”, dejaron definido en el punto 4º de las recomendaciones que: “La supresión de la regla “solve et repete” y de cualquier otro obstáculo al acceso incondicionado e inmediato de todas las personas a la tutela jurisdiccional, así como la posibilidad de suspensión del acto impugnado, son necesarios para la igualdad de las partes”.

Como se pudo observar, la doctrina Latinoamericana, en su mayoría se ha inclinado por la inconstitucionalidad de limitar el acceso a la justicia al pago previo de la deuda fiscal determinada por la administración, por lo que nuestro país, manteniendo este instituto dentro de su ordenamiento jurídico esta negando una corriente doctrinaria de gran fuerza en toda Latinoamérica y solo consigue atrasar su legislación en materia tributaria con respecto a los demás países.

CAPITULO IX

1. SOLUCIONES POSIBLES AL SOLVE ET REPETE

A efectos de poner a tono la legislación Argentina con la legislación de derechos humanos y con la manda constitucional, seria interesante probar otras opciones legales que contengan disposiciones que sirvan para armonizar el derecho del estado al cobro fiscal, con los principios constitucionales de los contribuyentes.

Seria muy ingenuo de mi parte no reconocer la idiosincrasia de los contribuyentes argentinos, que siempre estamos atentos a los mecanismos existentes para poder evadir el pago de los impuestos, por lo que de no existir ningún mecanismo que coloque un tope a esta personalidad que tenemos, se terminaría litigando sin fundamentos por todas las etapas procesales con el único fin de dilatar el pago de los tributos ya sea para que la aparición de alguna moratoria condone nuestras deudas, que la inflación por el mero transcurso del tiempo las licue o bien ganar tiempo para limpiar nuestro patrimonio y así poder dejar de pagar nuestras obligaciones.

Por lo que es necesario tomar ciertos recaudos para que el exceso de causas infundadas no haga colapsar el sistema judicial y la administración publica pueda asegurar el cobro de sus créditos -que de otra forma el Estado lo recaudara por otros medios del resto de la comunidad-, asegurando a su vez, el ejercicio del pleno **derecho de defensa de los contribuyentes, que son la parte más débil de la relación jurídico tributaria**, por lo que inclinar la balanza a favor del Estado los pondría en una situación de indefensión ante las posibles arbitrariedades que este pueda cometer.

Como **primera medida** me parece muy atinado dentro de la faz administrativa, mantener los Tribunales Fiscales donde ya fueron creados e instaurarlos en las provincias que no los poseen. Ya que es indiscutible que funcionan como una rueda de auxilio a la vía judicial solucionando gran cantidad de conflictos que de otra forma tendrían que ser sometidos a la

autoridad de los jueces. Los Tribunales Fiscales son un buen recurso para que se resuelvan allí los conflictos entre el Estado y los contribuyentes.

Un punto a revisar sería la posibilidad de extender su competencia, sustrayendo algunas de las limitaciones que hoy posee, en razón de la materia y el monto para acceder a los mismos.

Como segunda medida, y ya dentro del sistema judicial en sí, sería interesante analizar la posible aplicación de la solución adoptada por el Estado Francés; en este Estado el contribuyente está obligado a pagar el tributo exigido por el ente recaudador, independientemente de la acción ante los órganos jurisdiccionales, el cual se le reintegrará solo si su reclamación o su juicio tienen éxito (con los respectivos intereses de mercado). Pero lo importante e innovador es que si este requisito es considerablemente gravoso en el caso particular, la administración y los tribunales están facultados para suspender la ejecución, otorgándole un plazo con garantía real al contribuyente, que puede llegar hasta la fecha de la decisión judicial del conflicto. **Esta solución de suspender la ejecución del crédito de forma paralela al reclamo judicial, daría como resultado un régimen de “solve et repete”, atenuado.**

Este procedimiento establecido por el Estado Francés, implica la no aplicación lisa y llana de la solución de que la administración pueda proceder al cobro coactivo de su crédito, contemporáneamente al trámite del juicio de conocimiento, lo que implicaría ejecutar un crédito de existencia incierta, evitando los perjuicios para el contribuyente en caso de que su impugnación sea admitida por la justicia, ya que la devolución de la suma recibida por la administración, no es jurídicamente satisfactoria desde el punto de vista general y puede ser tardía e insuficiente en el caso de que no se reparen otros perjuicios que la indisponibilidad de ese dinero haya generado.

Por estos fundamentos, en el derecho tributario surgió la innovación de la suspensión de la ejecución, cuando la administración considere que el contribuyente está siendo perjudicado en su acceso a libre a la justicia, con la compensación, a favor de la ella, de obtener medias judiciales de protección de su crédito.

Pero esta solución no garantiza racionalmente los derechos de ambas partes, por que si bien en principio parecería que hay un equilibrio que surge de

la posibilidad del contribuyente de acceder a la instancia judicial y de la administración de garantizar su crédito por medio de distintas garantías, la realidad marca que el estado actúa como autoridad para decidir ese conflicto, pero al mismo tiempo lo hace también como acreedor.

Por lo tanto, es más razonable que la **suspensión de la ejecución sea concedida a pedido del contribuyente** que es el verdadero interesado en defenderse y no cuando la administración considere que se lo está perjudicando.

Esta solución si garantiza de forma total y coherente los derechos de ambas partes, y ha logrado importantes adhesiones en la doctrina y los derechos positivos. En el Uruguay fue incorporada a la ley 12.804, de 30 de noviembre de 1960, art.378, y mantenida en el C.T., art. 91, que dispone la suspensión a pedido de parte, “cuando el ejecutado, al ser citado de excepciones” –es decir, luego de trabado el embargo- “acredite que se encuentra en tramite la acción de nulidad.” O el Código Tributario Venezolano en su artículo 263, establece que “la interposición del recurso contencioso tributario no suspende los efectos del acto impugnado”. No obstante, continua asentando el artículo, “si lo solicita el recurrente, el Tribunal puede suspender parcial o totalmente los efectos del acto recurrido, en dos supuestos: primero, en el caso que la ejecución del pago del reparo efectuado pudiera causar graves perjuicios al interesado, y, segundo, cuando la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho.”

Otra posibilidad cabría cuando una vez que el procedimiento administrativo llega a su fin y condena al pago (por el juez administrativo o el Tribunal Fiscal si lo hay y el contribuyente se considera agraviado e, interpone una acción en sede judicial, se debe conferir al magistrado encargado de la demanda contenciosa, la facultad de determinar el monto de una caución, de modo que cada persona, **de acuerdo a su situación individual, tendrá la oportunidad de ser evaluada por el juez. Va de la mano del principio de igualdad y garantía que se tendrá en cuenta la capacidad económica del demandante en el momento de exigir de él la caución fijada por el juez**

interviniente en el reclamo de nulidad que respalde, al menos en parte, el pago de la deuda existente, y demuestre la seriedad de su pretensión.

Dicha caución deberá ser fijada, no como condición ineludible para la admisión del reclamo judicial, sino que, una vez interpuesta la acción y previo estudio de la misma por el juez interviniente, éste decida si es necesario o no prestar caución en ese reclamo puntual. De lo contrario, si se exige como un requisito previo para iniciar el proceso, se está obstaculizando el acceso de una persona a la administración de justicia en la controversia de un ciudadano con el Estado. Efectivamente mientras el contribuyente este en capacidad de constituir la garantía que se le exige, no se estarían vulnerando sus derechos; pero requerir la constitución de un respaldo de este tipo, sin tener en cuenta las condiciones particulares de un gran número de posibles demandantes, es un atentado contra su derecho de accionar; no todas las personas tienen acceso al mercado financiero, o cumplen con la cantidad de requisitos que exigen las compañías de seguros para constituir una póliza, por lo tanto, la exigencia de una condición imposible o muy difícil de cumplir, afecta el núcleo esencial del derecho al acceso a los jueces y tribunales y, por fin, del derecho a una tutela judicial efectiva, del derecho de defensa, derecho de propiedad y, por supuesto, del derecho a la igualdad.

Es decir, si la norma impusiese un monto fijo que comprenda el total de la determinación realizada por el Estado para todo aquel que pretenda someter su caso a la jurisdicción y no toma como base la capacidad real de pago del demandante, ni sus condiciones específicas, nos encontraríamos ante un insalvable requisito que lo único que lograría es diferir la aplicación del Solve et Repete. Con esto, el contribuyente recibe un trato desigual para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y queda desprovisto de toda posibilidad de solucionar su problema con la administración de impuestos.

Ahora bien, continuando con la propuesta, una vez terminado el proceso judicial y dictada la sentencia, en el supuesto que sea desfavorable para el contribuyente; Si la caución o garantía fuera de un monto inferior al establecido por la sentencia, entonces el contribuyente deberá completar dicho monto en un plazo determinado (ej: 10 días) una vez notificado, ingresando los fondos al

Tesoro. Si por el contrario el monto caucionado por el demandante es superior al establecido, cabría hacer una distinción:

Si la garantía se estableció por medio de un depósito en dinero, el saldo que hubiere, será devuelto al contribuyente con más los intereses correspondientes desde que se consigno la medida. Lo mismo si la sentencia fuere favorable al contribuyente en su totalidad, debido a que sino se estaría vulnerando el derecho de propiedad ya que debió destinar ese dinero a la defensa de sus derechos y no pudo utilizarlo en otras necesidades.

Si la caución fue de otro tipo, como ser por hipoteca, seguro, embargo etc. entonces no cabría establecer compensación por intereses.

En cambio si al sentenciar el juez considera que el contribuyente uso la vía judicial de forma marcadamente dilatoria para no cumplir con su obligación fiscal, sobre el monto de la sentencia se aplicará una multa por los perjuicios causados a los habitantes del Estado Argentino del 50% o más del valor de la misma. Es decir incluir un sistema de sanciones para aquellos contribuyentes maliciosos que pretenden utilizar las vías impugnatorias como modo dilatorio de sus compromisos impositivos, en virtud del perjuicio que esto último le ocasiona a las arcas del erario público.

Desde mi opinión estas medidas dan soluciones adecuadas al problema del reemplazo del solve et repete, ya que se cumple la intención del contribuyente de garantizarle el acceso a la justicia a todas las personas por igual, y la del legislador, de asegurar el funcionamiento del aparato judicial contencioso, y garantizar el cobro de las obligaciones que se adeudan al fisco, para que este pueda utilizarlo en los gastos que demanda la vida Estatal.

Lo que se pretende es evitar abusos de ambos extremos de la relación, de modo que ni el Estado ni los contribuyentes utilicen medios inadecuados para protección de sus intereses.

Como complemento de resguardo de los derechos del Fisco, otra solución podría ser la aplicación analógica del procedimiento laboral.

Es decir, el contribuyente para acceder a la justicia, junto con su demanda debería depositar a favor del Fisco el monto del impuesto que, según el propio contribuyente, no estaría en discusión y que por la diferencia que sí

está en discusión, el juez ordene una caución de conformidad con lo ya expuesto ut supra.

En resumen: hay dos formas que considero se pueden utilizar para lograr que ambas partes de la relación tributaria tengan una adecuada protección a sus derechos tanto de acceder a la justicia (contribuyente), como el de asegurar su crédito (Estado):

1) (receptada por las legislaciones de varios países, como Francia, Uruguay, Alemania, etc.) La **suspensión de la ejecución fiscal** una vez finalizada la etapa administrativa, por pedido del contribuyente, con la consiguiente constitución de garantías a favor de la administración.

2) Que una vez admitida la demanda, **el juez, de acuerdo a la capacidad contributiva de cada contribuyente y a lo claro de su reclamo, establezca una justa y adecuada caución** para asegurar que la pretensión del contribuyente es seria y no busca dilatar el procedimiento (si así lo hiciera, le correspondería una multa).

EL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL

En relación a la búsqueda de las posibles alternativas a utilizar para la sustitución del principio del “solve et repete”, la Cámara Nacional de Apelaciones de la Seguridad Social posibilitó al contribuyente prescindir de la exigencia del pago previo, mediante el ofrecimiento de una póliza de seguro de caución. En un voto claro, el Dr. Wasner precisó:

“la póliza de caución, por su naturaleza y monto de cobertura, es un sucedáneo valido del pago de la deuda requerida, por lo que debe considerarse obviada, en este caso, la exigencia aludida”.

Hoy por lo tanto la Seguridad Social, se encuentra un paso adelante en el logro de un adecuado equilibrio entre las necesidades de ambos extremos de la relación jurídica, ya que no fue tratado anteriormente, estas medidas de constitución de garantías a favor del Estado, tornan mas justa la relación entre este y los deudores.

2. CONCLUSIONES

Hoy el Derecho Tributario se presenta como la rama del derecho publico que genera las mayores interferencias en la esfera de la propiedad privada y de la libre actividad económica de los habitantes de una nación, lo que merece un fortalecimiento de la función judicial para arbitrar en los conflictos que se originan como resultado de esta interrupción. La justicia debe atenuar la tensión entre dos partes que si bien ambas están sometidas a la ley por igual, una de ellas (el Estado) posee prerrogativas exorbitantes, por lo que la otra parte (el contribuyente), requiere que esa autoridad que tiene la administración fiscal, reconozca el contrapeso de una justicia independiente y dispuesta a brindar una tutela efectiva a los intereses de ambos sujetos de la relación. Por lo que el acceso a los órganos judiciales debe ser sin restricciones que lo tornen en muchos casos imposibles. Pero este pretendido equilibrio se debe lograr sin comprometer la normal recaudación de los tributos, tan necesarios para sustentar la economía financiera de un estado de derecho, en donde conviven sus habitantes y el estado (Nacional, Provincial y Municipal), siendo este ultimo, a través de sus organismos, el encargado de atender y brindar los servicios primarios, que demandan sus habitantes.

Las reflexiones efectuadas a lo largo de este trabajo conforman una base firme de argumentos que, a mi juicio, resultan suficientes a fin de llegar a concluir además de la **inconstitucionalidad e irrazonabilidad** jurídica de la regla del “solve et repete”, también su **derogación por el Pacto de San José de Costa Rica**, por ser evidente su contradicción y alteración de las garantías judiciales consagradas en este. Por lo cual el principio del “pague primero y luego reclame”, constituye un “**privilegio**” injustificable a favor del Estado (sujeto con mas poder en la relación tributaria) y no encaja en el sistema tributario argentino.

Sin duda es una regla discriminatoria, por ser solo aquellos contribuyentes que tienen poder económico superior, los únicos que pueden discutir en un proceso de conocimiento posterior la causa de la obligación tributaria, mientras que los pequeños contribuyentes son sometidos a ejecución fiscal sin ninguna posibilidad de que la justicia dictamine sobre su caso.

El “solve et repete” es inconstitucional, por cuanto atenta contra el derecho a la defensa y al debido proceso, establecidos en el artículo 18 de la Constitución Nacional; ignora la presunción de inocencia, consagrada en los artículos 33 y 18 de la misma. En contextos inflacionarios como el nuestro atenta contra el derecho de propiedad y no confiscatoriedad de los impuestos, artículo 17, y además vulnera el principio de capacidad contributiva. La importancia y valor jurídico dado a estos últimos a partir de la reforma de la Constitución Nacional nos exigen evaluar en forma constante la compatibilidad de las normas que integran nuestro sistema jurídico con sus preceptos, en su gran mayoría operativos, a fin de evitar cualquier tipo de contradicción entre ambos conjuntos de leyes.

Es ponderable en este sentido la innovadora inclusión de derechos en materia fiscal que hace el texto del art. 8.1 del Pacto de San José de Costa Rica, que se contraponen totalmente con lo dispuesto por varias normativas tributarias provinciales y hasta con la nacional, que receptan al “solve et repete”. Trae una adecuada solución al tema de la protección de los particulares en punto al acceso a los tribunales, y no es posible argumentar que ambos textos se complementen, o que por lo menos no se contraponen, pues la oposición resulta manifiesta.

Debe tenerse en claro que la vulneración del principio de la tutela judicial efectiva se verifica cuando el depósito de la deuda tributaria se convierte en un requisito para acceder a la jurisdicción, lo que no ocurre cuando se reclama un aval con el objeto de lograr la suspensión de la ejecución judicial o la posibilidad de acceder a ella.

De manera que nos encontramos ante un supuesto de inconstitucionalidad de una norma de carácter provincial/nacional, por contradecir las disposiciones contenidas en el Pacto de San José de Costa Rica,

tratado que posee jerarquía constitucional, con prelación respecto de las leyes de rango inferior, según se comentara precedentemente.

Por otro lado, y como a quedado demostrado, cabe afirmar la falta absoluta de razonabilidad jurídica de la regla. Ello en razón de su inoperabilidad en función de una adecuada tutela de los derechos de los contribuyentes; y, también, por no constituir una justa, razonable y equilibrada protección de los ingresos genuinos del Estado. Como fuera dicho, existen muchos otros medios mas razonables que serian susceptibles de asegurar de manera idónea los recursos del Estado.

Las falencias apuntadas generan como consecuencia lógica la ausencia del presupuesto insoslayable, anteriormente mencionado, para afirmar la razonabilidad jurídica de la norma en cuestión.

El “solve et repete”, infringe el principio según el cual el sistema tributario deberá sustentarse en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos, y solo tiene como fin el de recaudar tributos compulsivamente, no eficientemente, a un mismo y cada vez mas reducido grupo de contribuyentes, mientras que, por otras razones, se incrementa día a día la actividad económica informal, extraña e inmune a todos estos ajetreos legales.

Si bien la creación de los Tribunales Fiscales como órgano especializado de resolución de conflictos ha significado un importante avance en la concreción de la tutela jurisdiccional efectiva de los contribuyentes en el ámbito tributario, no es suficiente garantía para ellos, ya que en primer lugar, los recortes en su competencia por razón de monto o materia en un importante numero de actos de contenido tributario y paraimpositivo (materia previsional), importen o no intimaciones de pago, sanciones, o involucren el control negativo de constitucionalidad, cercenan la posibilidad de que dicha instancia pueda cumplir con plenitud su cometido en resguardo de los derechos de los contribuyentes. En segundo lugar, la existencia de los Tribunales Fiscales se da dentro de la faz administrativa por lo que los contribuyentes deben tener además un libre acceso a la faz judicial, en caso de que no concuerden con las decisiones del Tribunal.

En cuanto al derecho publico local, en algunos casos como el de la Provincia de Córdoba y el de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se ha evolucionado sensiblemente a favor de la admisión de la tutela judicial en materia tributaria. También se puede observar un avance en materia Previsional.

Queda entonces por concluir en que el solve et repete es solo un privilegio fiscal, que inclina la balanza a favor del estado y perjudica a los ya tan castigados contribuyentes. El control jurisdiccional de la actividad discrecional de la administración pública, en un sistema judicialista como el nuestro, se ejerce por medio de los órganos judiciales encargados de examinar la legalidad de los actos de la administración, los que son impugnables y revisables cuando afectan derechos individuales o violan prescripciones constitucionales y legales.

La actividad fiscal es uno de los elementos mas importantes para determinar cuando un Estado responde a los requisitos del Estado de derecho en la relación con sus ciudadanos. La aplicación del solve et repete indica sin lugar a dudas que el patrimonio de los individuos no se halla resguardado frente a posibles arbitrariedades por distintos intereses y necesidades estatales. Por lo tanto, con su eliminación y reemplazo por otras medidas no se haría otra cosa que evolucionar hacia un sistema jurídico- tributario mas justo, que atienda tanto a los intereses Estatales como también a los de los particulares.

Me gustaría terminar este trabajo con las palabras del Dr. Ernesto Grün, quien dijo:

“Es de esperar que la ponderación y sapiencia de nuestros jueces haga prevalecer la Constitución y la justicia por sobre una normativa que tiende a proteger, no tanto los intereses de la comunidad, sino la ineficiencia de los mecanismos de contralor y la inadecuada actuación de las autoridades administrativas, en desmedro de las garantías constitucionales y en violación de normas específicamente convenidas por la Nación en los foros internacionales.”

“Es hora de dejar de jugar al vigilante y al ladrón, para retomar, en serio, el cauce del funcionamiento democrático de las instituciones.”⁶¹

BIBLIOGRAFÍA.

- BARRA, Rodolfo. La Reforma de la Constitución. Santa Fe: Ed. Rubinzal-Culzoni; 1994.
- BIDART CAMPOS, Germán. Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino. Buenos Aires: Editar; 1991.
- BULIT GOÑI, Enrique G. El solve et repete desde los principios superiores y la realidad cotidiana. Revista Latinoamericana de Derecho Tributario. 1997; 3: 47-58.
- CARRANZA TORRES, Luis. Procedimiento y Proceso administrativo en Córdoba. Vol 2: El proceso administrativo. Cordoba: Alveroni; 2000.
- CARRANZA TORRES, Luis. Derecho Tributario en Córdoba luego de la reforma”. Córdoba: Alveroni; 2003.
- CASAS, José Osvaldo. El principio de igualdad en el estatuto del contribuyente (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina). Revista Latinoamericana de Derecho Tributario. 1997; 3:57-98.
- CASAS, José Osvaldo. El Tribunal Fiscal de la Nación y el principio de Solve et Repete. Revista Rentas de la Provincia de Buenos Aires, año V, Nº 8, pag. 335-360.

⁶¹ Grùn, Ernesto. La tentativa de reinstauración del “solve et repete” en los regímenes de promoción. Revista La Información, T. LIV, pag. 920-29.

- CASTRO, Graciela S.; RAGGI, Adriana G.; SCHREIER, Julio, “El principio de solve et repete” Boletín DGI N° 451, 1/7/91, pags. 587-734.-
- Códigos Fiscales Provinciales.-
- Constitución Nacional, Ed. Guardacostas, Bs. As. 1996; 11-39.-
- Corte Constitucional Italiana, Sentencia del 31 de marzo de 1961. Jurisprudencia Italiana. Italia. T. I, 1961.
- CORTI, Arístides. Acerca de la Incidencia de los tratados internacionales e materia fiscal y penal fiscal a partir de la reforma constitucional de 1994. Buenos Aires: Errepar, D.T. T XV, Pág. 371.
- ESCOLA, Hector J. Compendio de Derecho Administrativo. Buenos Aires: Depalma; 2000.
- GALAPERO FLORES, Rosa. Suspensión de la ejecución de los actos tributarios, en Derechos y garantías del contribuyente. Valladolid, España: Lex Nova; 1998.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio. El derecho tributario en la obra de Ramón Valdés Costa., en Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, Tomo I, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999.
- GARRONE, Alberto. Diccionario Jurídico. Buenos Aires: Abeledo Perrot, T. I; 2000.
- GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE. Derecho Financiero. Buenos Aires: Depalma; 1987.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Acerca del Solve et Repete. La Ley T.82, pag. 616- ss.
- GODOY, Norberto J. Teoría General del Derecho Tributario. Buenos Aires: Depalma; 1991.

- JARACH, Dino. Constitucionalidad del principio Solve et Repete. Revista La Información, T. XXXIX, pag. 169-220.
- JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Buenos Aires: Cima; 1967.
- Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, México 1958.-
- Ley 10.397, Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.
- Ley 11.683, Código Fiscal de la Nación.
- MARIENHOFF, Miguel S. Tratado de Derecho Administrativo. Buenos Aires: Abeledo- Perrot; 1996.
- PADILLA, Miguel. Razonabilidad jurídica y razonabilidad técnica. La Ley. 1984-D-1107.
- RESCIA de DE LA HORRA, Clara. Doctrina Judicial Tributaria Comentada. Rosario, Pcia. De Santa Fe: Juris. Rosario 1995.
- SANTIAGO NINO, Carlos. Ética y derechos humanos. Buenos Aires: Astrea; 1989.
- SFERCO. El Pacto de San José de Costa Rica y la defensa fiscal en Buenos Aires. I. XLIV-B, pag. 1915.
- SHAW, José Luís. Tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria.; en Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, Tomo II, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999.
- SOLER, Osvaldo H. Las Garantías Constitucionales en materia tributaria y procesal. Buenos Aires: Ed. Juris. 1998.

- TARSITANO. El Tribunal Fiscal de la Nación. Origen, naturaleza y características del contencioso tributario en sede administrativa. Buenos Aires: Errepar, Doctr. Tributaria V. Pag. 105.
- TINTI, Pedro León. Cae el Tribunal Fiscal. Foro de Córdoba N° 77. 1997.
- TRIBIÑO, El pago previo del impuesto en el proceso contencioso administrativo de la provincia. Revista Rentas de la Provincia de Buenos Aires, año IV, N° 3. pag. 125- 136.-
- VALDES COSTA, Ramón. Instituciones de Derecho tributario. Montevideo, Uruguay. Depalma 1992.
- VALDES COSTA, Ramón. Protección de los Derechos del Contribuyente a Nivel Internacional. Derecho Fisca, Tomo XLIV.pág. 401-10.
- VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires: Ed. Depalma; 1990.
- VILLEGAS, Héctor B. La regla del solve et repete y su vigencia en el derecho tributario argentino. Derecho Fiscal, TXLIII, Pág. 269.

INDICE

Prologo	
Capitulo I	2
Introducción.....	2
1. Actividad Financiera del Estado.....	6
1.1 El recurso Tributario	8
Capitulo II	12
1. El Solve et Repete. Concepto.....	12
1.1 Origen.....	13
2. Teorías sobre su naturaleza y fundamento.....	14
3. Determinación Tributaria.....	21
Capitulo III	29
1. La situación en el orden local.....	29
1.1 Su aplicación en el ordenamiento nacional.....	29
1.2 Los ordenamientos provinciales mas relevantes.....	35
1.2.1 La aplicación del solve et repete en la provincia de Córdoba.....	38
1.2.2 La determinación y el solve et repete en el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires.....	42
1.2.3 El ordenamiento de la ciudad autónoma de Buenos Aires.....	45
Capitulo IV	50
1. Relación entre el Pacto de San José de Costa Rica y el Solve et Repete.....	50
1.1 Tratados Internacionales y Constitución Nacional.....	50
1.2 El Pacto de San José de Costa Rica y el limite en la Aplicación del Solve et Repete.....	54
1.3 Análisis critico.....	68
1.4 Pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia.....	70
Capitulo V	72
1. Violación de otros derechos establecidos en el Pacto de San José de Costa Rica y en la Constitución Nacional Argentina.....	72
1.1 Derecho del contribuyente a la no Discriminación por su Condición económica.....	72
1.2 Principio de Razonabilidad Financiera.....	73

1.3 El derecho de propiedad.....	75
1.4 El derecho al debido proceso.....	76
1.5 Presunción de inocencia.....	78
Capítulo VI.....	80
1. La relación jurídico tributaria.....	80
Capítulo VII.....	85
1. El solve et repete en el derecho comparado.....	85
1.1 El solve et repete en el derecho tributario Italiano.....	85
1.1.1 Corte constitucional Italiana.....	86
1.1.2 Análisis del fallo.....	92
1.2 La aplicación del instituto en otros países.....	93
Capítulo VIII.....	97
1. El libre acceso a la jurisdicción en materia tributaria.....	97
1.1 El libre acceso a la justicia en los pronunciamientos recaídos en los foros internacionales.....	98
Capítulo IX.....	101
1. Soluciones posibles al Solve et Repete.....	101
2. Conclusiones.....	108
Bibliografía.....	112