



UNIVERSIDAD ABIERTA INTERAMERICANA

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLITICAS

Sede Regional Rosario

Carrera de Abogacía

“Hacia una alternativa: la exención del pago previo frente al reclamo del ciudadano en la Provincia de Santa Fé”

Tutor: Raúl René Maiztegui

Alumno: Emanuel Oscar Larripa

Título al que aspira: Abogado

Presentación: 16 de junio 2011

Resumen.

En este modesto aporte, cuyo objeto de estudio consiste en el pago previo, acuñado desde larga data por los imperios y reinados, se procurará una descripción del mismo en misma evolución histórica del derecho, pero haciendo especial hincapié en la problemática santafecina. De esta manera abordaremos en el primer capítulo de nuestro trabajo, todo lo concerniente al *solve et repete* en general. Comenzaremos por definirlo, analizando los orígenes del susodicho principio, relacionándolo con diversos acontecimientos y procesos históricos. Así daremos un vistazo por la historia de los países que más han influido en nuestro derecho nacional. Este primer tramo de la investigación, le permitirá al lector reconocer la virtuosidad del mecanismo del pago previo, y vincularlo con la coyuntura en la que aparece originariamente.

Haciendo foco en el derecho nacional, comenzaremos describiendo la evolución del derecho patrio así como también los principales enunciados de los padres de la Patria. Llegaremos a nuestra Carta Magna, y describiremos los argumentos que ha dado la doctrina para situar el nacimiento del pago previo. Haremos un análisis normativo para examinar como opera en la Nación el mentado requisito. Pondremos de manifiesto su contraste con varios derechos constitucionalmente reconocidos. Analizaremos posteriormente la evolución jurisprudencial, la que ha ido delineando los supuestos de excepción y generando una casuística compleja.

Finalmente, en el tercer capítulo ceñiremos la cuestión a la provincia de Santa Fe. Veremos de este modo el agravamiento de los regímenes provinciales, dando como resultado una situación que hace meritoria su revisión. Para ello concluir, daremos un paseo por las normas locales y la aplicación que de ella hacen los órganos del poder judicial provincial. En las conclusiones esbozaremos algunos cambios que avizoramos como favorables a los intereses de los contribuyentes, aventurando que la seguridad jurídica anhelada no puede sino contribuir con un estado garantista que recauda sometido a la constitución nacional.

1.- Área:

Derecho Público. Derecho administrativo. Derecho tributario.

2.- Tema:

El requisito impositivo en Santa Fe, y un proyecto para su reforma.

3.- Título Provisorio:

Hacia una alternativa: La exención del pago previo frente al reclamo del ciudadano en la Provincia. de Santa Fe.

4.- Problema:

La provincia de Santa fe ha mantenido incólume la regla *solve et repete*, en virtud de la cual, si el administrado desea recurrir una resolución administrativa que ordena el pago de contribuciones fiscales, debe previamente abonar el importe correspondiente.

En el ordenamiento jurídico santafecino el requisito impositivo opera tanto en sede administrativa como judicial, estando legislado en el Código Fiscal (ley 3456), en el Código Tributario Municipal (ley 8173) y en la ley 11330 reguladora del proceso contencioso administrativo, respectivamente.

Notamos que la mencionada exigencia conculca derechos esenciales de los administrados y no se condice con los principios republicanos, con nuestra Constitución Nacional ni con las tendencias legislativas actuales.

Nos inquietan estas circunstancias, y consideramos necesario promover una reforma que armonice con la Constitución Nacional, y con el pensamiento de nuestros más ilustres juristas, que tenga en cuenta los lineamientos seguidos por los ordenamientos jurídicos más avanzados sin desconocer nuestra realidad en todas sus dimensiones.

5.- Hipótesis:

Es necesario y jurídicamente viable derogar la regla *solve et repete* e idear una solución que sin menoscabar derechos esenciales de los individuos, contemple el interés del Estado en la recaudación.

5.1.- Puntos provisorios de tesis que se demostrarán y defenderán:

1. El requisito impositivo debe ser derogado en Santa Fe, dado que es anacrónico, habiendo surgido de las anticuadas prácticas de poder.
2. No es justo el previo pago de contribuciones fiscales, erigiéndose en una barrera al efectivo goce de derechos constitucionalmente reconocidos a los administrados.
3. El Requisito Impositivo no tiene fundamentación jurídica alguna. Su operatividad se debe más a razones de índole práctica, como lo es, que la recaudación realizada por el estado para la satisfacción del interés público, no debe verse interrumpida por el accionar de contribuyentes de mala fe.
4. Se pone la tutela del derecho a favor de la parte débil en la relación jurídica: el administrado, suprimiendo dicha regla.

5. Es viable su derogación o su reforma. Así lo han demostrado las experiencias de otros países, que desde hace años han erradicado, modificado o atenuado el rigor del *solve et repete*.

6.- Objetivos:

6.1.- Objetivos Generales:

1. Demostrar que el requisito impositivo, tal como está legislado en la provincia, debe ser modificado.

6.2.- Objetivos Específicos:

1. Analizar sistemáticamente la regla *solve et repete*.
2. Proponer una solución legislativa que se adecue a la Constitución Nacional y al pensamiento jurídico moderno en cuanto al *solve et repete* concierne y analizar cuál será el posible impacto de dicha solución.

7.- Marco Teórico:

Se ha dicho que el *solve et repete*, rigurosamente considerado significa que “la impugnación de cualquier acto administrativo que implique liquidación de un crédito a favor del Estado sólo es posible si el particular se aviene previamente a realizar el pago que se discute”^[1]

Habiendo definido, en palabras de la buena doctrina, los alcances del concepto, nos adentraremos en algunas teorías que se han propuesto para ubicar el nacimiento del principio que nos ocupa en el presente trabajo. Más que autorizada doctrina, ha situado la

raíz del instituto *solve et repete* en el derecho romano, “...cuando en tiempos de la República, el edicto del pretor, invirtió el orden normal del procedimiento, constituyendo a los contribuyentes en actores para obtener la declaración de ilegitimidad de la *pignoris causa* otorgada a los publicanos. De allí habría pasado al derecho del imperio, concretándose en la época contemporánea en el art. 6 de la ley italiana del 20 de marzo de 1865, reguladora del contencioso administrativo...”^[2]

Otros estudios en la doctrina nacional han dirigido la mirada hacia los tradicionales esquemas de poder para explicar el origen del principio. Así se ha trazado un paralelo entre pater familias-emperador-señor feudal-monarca, y se ha señalado que actualmente, sería la Administración la continuadora de las potestades absolutas que antaño pertenecían a dichas autoridades, con la consiguiente imposibilidad de controvertir sus decisiones por parte de los súbditos, so pretexto de no vulnerar el interés de la comunidad.^[3]

Sin profundizar la cuestión por considerar que excede los propósitos del presente trabajo, nos inclinamos por considerar muy acertadas las consideraciones hechas por Cristian Billardi, sin desconocer que el derecho romano parece encontrar explicación a casi cualquier institución jurídica que nos propongamos analizar.

Ningún instituto jurídico se justifica así mismo por su sola existencia, es decir, no se justifica por la sola iniciativa del legislador de escribir tal o cual cosa, sino que tiene detrás suyo una causa que le ha dado origen, una situación de hecho que requiere ser reglada por el legislador, en determinado sentido para hacer compatibles los intereses en pugna en una

sociedad. De esta manera, creemos necesario exponer, si bien de manera concisa, los fundamentos que se le han asignado al *solve et repete*.

Opina Billardi, que “conforme con la prolífica doctrina sobre el tema, el instituto ha sido justificado históricamente en una necesidad de orden práctico, esto es, la rápida y normal recaudación tributaria para atender las impostergables necesidades de las finanzas o no frustrar el funcionamiento regular de la administración”^[4].

Esto refleja la tendencia en la doctrina a atribuir fundamentos político-económicos al instituto, y la consiguiente dificultad de encontrar razones que lo justifiquen dentro del sistema jurídico; porque si bien parecen coincidir en los primeros, no creemos que ocurra lo mismo en cuanto a lo último, donde las posturas distan unas de otras según el enfoque que se haga de la cuestión, y de acuerdo al momento histórico en que son formuladas.

En opinión de Casás^[5], con cita de Giuliani Fonrouge, los fundamentos que se le han asignado al instituto, podrían resumirse en las siguientes:

1. La regla constituye un privilegio establecido a favor del fisco, inspirado en una necesidad de orden práctico, consistente en evitar que se entorpezca la normal recaudación de los tributos. Es la corriente en la que se enrolan autores como Mattiolo, Quarta, Uckmar, Scandale y Moffa, entre otros.

2. Otro sector, poniendo el acento en los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo ven al *solve et repete* como una disposición

excepcional con virtualidad para invertir los principios procesales ordinarios y colocar a la ejecución antes que la decisión. Es la postura de Vitta, Orlando, Bodda, Borsi y D'Alessio.

3. Ingrosso sostiene que la regla es simplemente la forma en que se manifiesta y actúa la fuerza ejecutiva en el acto de intimación tributaria que la magistratura judicial no puede anular, ya que su autoridad se limita a reparar la lesión jurídica que se provoca como una consecuencia del pago de una obligación ilegítima. Según el autor citado, también aparece como adepto a esta postura Jarach, con algunos matices.

4. Por otro lado, Giannini y Tesoro, recurren a la autonomía estructural del derecho tributario, lo que otorga un fundamento paralelo y distinto al principio de ejecutoriedad.

5. Allorio parte de la diferencia entre “derecho” e “interés” que marca la separación en Italia de las competencias entre el juez ordinario y el juez especial administrativo y de los cuales deriva la necesidad del pago previo para someter a una controversia el derecho obligacional correspondiente al reembolso del ingresado.

6. Por último, para el profesor Griziotti, consiste en una medida protectora de la política financiera y valla erigida contra los contribuyentes de mala fe que difieren el ingreso de sus contribuciones. Es esta posición la que según Giuliani Fonrouge, más se acerca a la realidad.

Actualmente, la regla *solve et repete*, se encuentra en franco retroceso en derecho comparado. Los estados han ido ideando alternativas y brindando a los administrados la

tutela efectiva de sus derechos constitucionalmente reconocidos. La doctrina nacional^[6] que ha estudiado la problemática, nos brinda los siguientes ejemplos:

1. Inglaterra y Alemania, como ejemplos de efecto suspensivo provocado por la oposición del recurso del contribuyente contra el acto de emplazamiento fiscal.

2. España, en donde a partir de una sentencia del año 1973, se dejó de exigir rigurosamente el pago previo del tributo para dejar paso a otra interpretación por la cual se permite al contribuyente constituir garantías (siempre que el representante estatal no se oponga, caso en que se oirá a las partes a fin de que se acredite que la falta de pago genera grave perturbación al interés público).

3. Estados Unidos, país en donde la determinación tributaria puede discutirse ante la *Tax Court*, teniendo los recursos interpuestos en ella efectos suspensivos respecto del emplazamiento.

4. Francia, donde si bien el contribuyente está obligado a pagar el impuesto a requerimiento de la administración, puede obtener diferimiento para el pago previa constitución de garantía real.

5. En México, donde la demanda contenciosa ante el Tribunal Federal de la Federación puede interponerse sin necesidad de afrontar el tributo intimado, en tanto que el procedimiento de ejecución puede suspenderse por otros medios (fianza, prenda, hipoteca, etc.)

6. Resalta también la declaración de inconstitucionalidad habida en Italia en 1961 en contra del mentado principio.

Habiendo señalado cuál es la tendencia en el derecho comparado con respecto al requisito impositivo, concluiremos con algunas críticas contundentes que han formulado los autores más renombrados, para de esta manera destacar la necesidad de buscar una solución alternativa al requisito impositivo tal como está legislado en Santa Fe.

En este orden de ideas, se ha dicho que el *solve et repete* no es más que “un resabio anacrónico de la relación Estado soberano-contribuyente súbdito”^[7], “Enrico Allorio sostiene que la regla *solve et repete* es adoptada como arma en las manos del más fuerte, o sea, el fisco, para reforzar su propia posición. Más adelante agrega que la regla está próxima a la muerte (autor cit. "Diritto processuale tributario", Torino, 1969, 5ª ed., p. 617). Por su parte, Antonio Berliri opina que el *solve et repete* puede parangonarse a una verdadera tortura (autor citado por Allorio, ob. cit, p. 616), mientras que Gian Antonio Micheli piensa que la regla encierra una sustancial iniquidad, ante lo cual no pierde ocasión de proponer su abolición (autor citado por Allorio, ob. cit, p. 617).”^[8]

Spisso sostiene que “en un régimen republicano, en que las personas no son súbditos, resulta inadmisibles que los contribuyentes se vean constreñidos al pago de una deuda fiscal... sin que exista la posibilidad de que un tribunal de justicia evalúe siquiera la procedencia de la suspensión de la intimación formulada por el organismo...”^[9]

Haciéndonos eco de la voz de los detractores, nos adentraremos al estudio de la cuestión descrita, haciendo foco en su regulación en la provincia de Santa Fe, para una vez finalizado el presente trabajo, poder brindar una alternativa viable y dilucidar cuál es la solución que mejor se proyecta en un estado de derecho, teniendo en cuenta los tres aspectos del trialismo jurídico: norma, justicia y sociedad.

8.- Metodología:

Utilizaremos el método descriptivo para analizar sistemáticamente todo lo que se ha estudiado sobre la materia objeto del presente trabajo, como así también nos asiremos del método explicativo para indicar el posible impacto de la modificación que consideramos necesario implementar.

8.1- Técnicas:

- a) Interpretación de textos legales.
- b) Analizar textos legales.
- c) Interpretación de jurisprudencia y doctrina.
- d) Analizar jurisprudencia y doctrina.

8.2- Medios y recursos:

- a) Libros especializados en la temática
- b) Fallos jurisprudenciales
- c) Revistas jurídicas

CAPÍTULO I

EL PAGO PREVIO EN GENERAL

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Conceptualización. 3. Orígenes 4. Fundamentos y naturaleza jurídica. Teorías. 5.1. El caso de Francia. Evolución. 5.2. Revolución Francesa. Consecuencias. La etapa del “régimen administrativo”. 6. El caso de Italia. Antecedentes. Su inconstitucionalidad. 7. El caso de España. 8. Estado de policía y estado de derecho. 9. Alcance. 10. Tendencia actual en derecho comparado: ¿Qué soluciones han ideado las legislaciones más avanzadas?

1. Introducción.

Aprovecharemos esta ocasión para ensayar una introducción a la temática desde una concepción amplia de la misma. De esta manera, intentando tomar la base del maestro Werner Goldschmidt y su visión tridimensional del Derecho. Lo hacemos convencidos de que ello es necesario siempre para una visión completa de las cosas.

No vacilamos en afirmar que el pago previo, en sus diversas manifestaciones y modalidades es un mecanismo que ha operado en el seno de tantísimas sociedades. En este sentido, la sociedad se ha visto directamente involucrada en esta cuestión: se trata de sus propios intereses. En cuanto a esto es dable destacar que la sociedad contemporánea ha devenido en Estados jurídicamente organizados, que poco pueden parangonarse con las sociedades primitivas. Lo que en un momento fue justo, ya dejó de serlo y tras estos cambios debe ir la ciencia del derecho, reflejando como acto y reacción, dichos requerimientos de justicia. La sociedad tiene derechos, ante que el Estado sea tal, y como tal, cada vez más reclama su reconocimiento escrito y su operatividad funcional.

El derecho no ha sido ajeno a la regla, sino que le ha dado asilo en sus normas, y por otro lado, él mismo le ha dado el tiro de muerte en otros casos, al reconocer derechos que no se condicen con tal privilegio. Así podemos adelantar los casos de Italia y España, en cuyas legislaciones rigió el solve et repete, pero en virtud de otras normas, en el caso normas constitucionales, posteriormente han derogado la exigencia. En el derecho nacional vigente esta cuestión tiene real trascendencia. La colisión de normas legales que consagran

la vigencia del instituto, y normas y principios constitucionales intentaran ponerse de manifiesto a lo largo de este aporte.

Finalmente cabe preguntarse acerca del contenido de lo justo. ¿Es justo el pago previo? Sin pretender adentrarnos en cuestiones filosóficas, creemos que en caso de controversia, lo mas acercable a lo que podríamos denominar “lo justo” debe ser esclarecido en la sentencia por un juez. Desde esta afirmación, si para poder acercar la controversia a un magistrado es necesario realizar la prestación precisamente discutida, la justicia será tardía, con lo cual cabe preguntarse: es justicia?

Finalmente conscientes de que la justicia absoluta es una utopía, cabe preguntarse si la solución es justa teniendo en cuenta las particularidades del caso, su regulación, sus objetivos y sus propósitos, si hay o no medidas alternativas, si la norma es justa en un contexto determinado.

2. Conceptualización.

“El principio de 'solve et repete', que, literalmente traducido significa 'paga y repite' (este último vocablo en el sentido del verbo repetir, que en latín jurídico quiere decir: gestionar la devolución del importe pagado). Este principio sería aplicable para restablecer una situación más justa para el contribuyente o responsable, luego de la determinación de oficio de un impuesto que se considera (por el sujeto obligado naturalmente), en todo o en parte, indebido. La virtud del principio sería la de compatibilizar el derecho del Fisco a percibir tempestivamente los recursos tributarios para alimentar las cajas del Estado y

permitirle efectuar los gastos y modificar los servicios que le corresponden, con el derecho, no menos importante, del contribuyente a que se le exijan sólo los impuestos que la ley establece en calidad y en cantidad”^[1]

“La regla de pago previo importa que cualquier contribuyente, que en contienda tributaria le discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo.”^[2] Lo que importa “...supeditar la acción ante instancias superiores o, en particular, ante la justicia, contra el acto administrativo de determinación del impuesto, a la previa satisfacción del monto del gravamen”^[3]

El requisito de pago previo ha ido mutando en cuanto a su extensión y límites, en tiempo y espacio, de modo que seguir ahondando en conceptos, por más prestigiosos que sean sus expositores sin focalizar en estas variables, excede claramente los propósitos del presente trabajo.

3. Orígenes.

Hemos referido en el marco teórico, que gran parte de la doctrina que ha estudiado el tema ha situado la raíz del *solve et repete* en el Derecho Romano de la etapa de la República, puntualmente en la figura de la *pignoris capio* tomando la referencia del Prof. Carlos Maria Giuliani Fonrouge. Hemos tenido oportunidad de observar que gran parte de la doctrina nacional y extranjera, que ha escrito sobre el pago previo, se ha valido de esta referencia, habiendo sido citada textualmente de manera reiterada.

“La base doctrinaria de la afirmación de Giuliani Fonrouge abrevia sustancialmente en la referencia del maestro Giorgio Tesoro quien atribuye su creación al pretor siciliano Verrè (72 a.C.) quien habría invertido el orden normal del procedimiento por *pignoris capionem* concedido a los publicanos –concesionarios encargados de la recaudación– atribuyéndoseles la legítima posesión de los bienes secuestrados (*pignori capti*), por lo que se obligaba a los contribuyentes a convertirse ellos mismos en actores contra el publicano a los efectos de hacer declarar ilegítima dicha *pignoris*. Éste sería el origen del instituto (definido *novum nefarium* por Cicerón en su tercera obra *Verrina*) que luego el mismo Verrè habría completado con un segundo edicto, en base al cual el publicano podía ser condenado al reembolso de ocho veces el valor indebidamente recaudado.”^[4]

La controvertida figura de la *pignoris capio* consistía básicamente en el apoderamiento liso y llano de un bien del deudor. Según Eugene Petit, este recurso excepcional “sólo se podía usar en un pequeño número de casos, determinados algunos por las costumbres y otros por la ley...una ley censoria – la concedía a los publicanos contra los que no pagaban los impuestos (Gayo, IV&28)”^[5]

En la Roma republicana, la recaudación de impuestos se realizaba de varias modalidades. Por un lado se exigía el *vectigalia* en cabeza de los publicanos (recaudadores privados) que obtenían la concesión de su cobro a cambio de una suma fija de dinero que luego debían entregar al Fisco o al “pueblo romano”. La modalidad más aplicada durante la república era la *pactio* de los publicanos, comúnmente organizados en colegios

denominados *societas publicarorum*, con las provincias o bien con los contribuyentes en particular. Finalmente determinados tributos eran percibidos directamente por agentes del Fisco.

En la doctrina nacional se ha puesto en duda la tesis que ve en la *pigniris capio* el origen del *solve et repete*. Para Billardi, se trata de una expresión de poder de quien sea que imponga su voluntad en una sociedad determinada y menciona así al *pater familias*, al emperador romano, al terrateniente, etc.

Identificar cuál ha sido el origen histórico de la regla no es un presupuesto determinante de éste trabajo, pero puede coadyuvar a comprender como ésta ha venido luciéndose desde tiempos prehistóricos y se ha mantenido como una regla casi sagrada en algunos Estados, que como nuestra Nación, se proclaman por las formas republicanas.

En este orden de ideas, pensamos que las dos posturas que se han vertido para ubicar su posible nacimiento, no se contraponen sino que son perfectamente compatibles desde un análisis puramente lógico. Que haya surgido ante la necesidad de satisfacer las necesidades de índole recaudatoria en un gran imperio que dilapida riquezas en guerras, o que haya sido una expresión del poder del *Pater familias/ Emperador/ Soberano*, no parecen ser argumentos discordantes. Tienen en común el hecho de ser explicaciones prácticas, soluciones que satisfacen un status quo determinado, esto es, reparar en los intereses de los actores más poderosos de la sociedad. Con lo cual no queremos significar sino que el *solve et repete* se impuso como una clara expresión de poder.

En palabras de autorizada doctrina “ la administración era la heredera de todos los privilegios que detentaba el monarca bajo el absolutismo (...) Tal desmesura y prepotencia parece propia de quien ejerce un poder absoluto, sin límites, al modo del tirano romano imperial (la voluntad del emperador es ley: *voluntas regis est legis, quod principi placuit, legis habet vigores*), o del monarca absoluto Borbón/francés o tudor/inglés, o de un sátrapa turco, o para no remontarse a épocas pasadas a la Rusia soviética, al modo de la Cuba castrista de hoy mismo”.^[6]

Nos parece oportuno destacar que el estado de situación descrito que imperó en la antigüedad, se mantuvo a nuestro entender, más o menos inalterado hasta el surgimiento del Estado de Derecho. Durante la antigüedad y edad media, podemos afirmar, no encontramos una separación entre las funciones administrar-juzgar, el soberano es el Rey.

Opina Billardi, citando a Mannori-Sordi, que “mientras las monarquías absolutas de la Europa continental se afirmaban, su administración económica seguía dependiendo en mayor medida de las corporaciones intermedias y los poderes locales quienes culminan ejerciendo el poder efectivo al decidir en la práctica quiénes y cómo debían contribuir. Tal separación fáctica de la potestad tributaria favoreció a los grupos locales de mayor poder que, como la nobleza y el clero, siguieron manteniendo sus viejas prerrogativas (circunstancia ésta que será luego detonante de la Revolución Francesa). Mientras la administración central ordenaba una mayor presión y control en la recaudación, (recordemos las necesidades de financiamiento bélico y las mayores necesidades públicas)

la administración local de los magistrados que debían aplicarlos se mostraba cada vez más independiente y alejada del centro de poder. Esto determinará la posterior centralización administrativa que se solidificará conjuntamente con la propia hegemonía francesa (siglos XVI-XVIII)”^[7]

4. Fundamentos y naturaleza jurídica. Teorías

Llamaremos la atención en estas instancias acerca de la proliferación de consideraciones sumamente heterogéneas en torno a los fundamentos y a la naturaleza jurídica de la regla en estudio. Para evitar confusiones diremos que hemos venido utilizando sin mayores tecnicismos los términos: principio, regla, requisito, instituto.

Remitimos a la lectura del marco teórico, en la pág. 5 y ss. de este modesto aporte, en donde con cita de Casás, exponemos una breve reseña de las opiniones en torno a los fundamentos dados por la doctrina internacional más prestigiosa.

Billardi por su parte, consciente de la heterogeneidad imperante en torno a estas cuestiones, explica cómo a su juicio, los autores elaboran un gran elenco de teorías interpretando a los grandes maestros del derecho administrativo y tributario, en sentidos discordantes, como si opinaran en tal o cual sentido, pero según quién sea el recopilador.

Nos resulta didáctico a los fines de una clara exposición hacer referencia a éste autor. El mismo, tras refutar la posibilidad de que *el solve et repete* sea esencial en el ámbito del derecho tributario distingue la justificación política, de la justificación jurídica del mismo, siguiendo una tendencia en la doctrina a diferenciar ambos argumentos.

Y termina inclinándose por una metodología que consideramos apropiada para describir específicamente la naturaleza jurídica que el instituto reporta. El autor nacional, en concordancia con Pugliese, hace un análisis particular de la cuestión, circunscribiendo el estudio a una norma en particular, en el caso, la italiana de 1865, y a partir de ella, sus derivaciones doctrinarias en torno a la naturaleza jurídica.

Los fundamentos de naturaleza práctica abrevan en la idea de que el pago previo es un mecanismo necesario para asegurar los intereses de la sociedad misma, se recala en la necesidad de que la recaudación no se vea paralizada por articulaciones de los particulares, se lo ha conceptualizado como un resabio absolutista que expresa la relación fisco-contribuyente asimilándola a la relación entre rey-súbditos. También se ha postulado que mediante el pago previo se evitan dilaciones dolosas, se lo ha vinculado a la necesidad práctica de disuadir el contradictorio. Todas estas consideraciones de índole necesariamente políticas o pragmáticas, han sido esgrimidas en afán de dotar a la regla de una razón de ser, que reflejan una realidad pero no debemos desconocer que fueron estas aseveraciones realizadas en aquel contexto histórico del incipiente Estado de Derecho y han sido mantenidas a lo largo del tiempo cuando la vida social ha cambiado significativamente.

“Tampoco hay acuerdo sobre el principio desde el punto de vista de su valor procesal. Para algunos es una cuestión prejudicial, cuya inobservancia impide la constitución de la relación procesal (Así Rotondi, Salemi, Micheli, Mortara, Allorio, citados por Giuliani Fonrouge, ob. cit, t. II, p. 733, nota 19). En cambio, para otros

tratadistas el principio constituye una excepción procesal. Esto es: no se trata de un presupuesto de la acción, sino de una condición para que el juez pueda conocer sobre el fondo del asunto (así, Pugliese, Chiovenda, Giannini, Uckmar, citados por Giuliani Fonrouge, ob. cit, t. II, p. 733)".^[8]

Opina Giuliani Fonrouge que “ninguna de las explicaciones propuestas para justificar el *solve et repete* resulta plenamente satisfactoria, pudiendo afirmarse que todas encierran algo de verdad y algo de artificial. Posiblemente la más adecuada a la independencia del derecho financiero y al funcionamiento de la regla, es la proporcionada por Griziotti (...) pero, en verdad, ella no se diferencia en lo esencial, de la doctrina que lo concibe como un privilegio estatal por razones de orden práctico. De cualquier modo, no es institución que se imponga por clara fundamentación jurídica.”^[9]

Por su parte Billardi afirma que no hay otro fundamento que no sea el ejercicio del poder de imperio del Estado, para este autor la discusión debe trasladarse a “si ese ejercicio resulta eficaz, legítimo y coherente con el sistema constitucional vigente”. Luego en su obra llamada “*Solve et repete*”, volverá sobre esta cuestión, para expresar su convencimiento acerca de que el verdadero fundamento de la regla, a su juicio, en nuestro ordenamiento jurídico actual se ha ido readaptando, siendo hoy por hoy su finalidad la de disuadir el contradictorio.

En cuanto a la doctrina española, sostiene Billardi que ésta no difiere sustancialmente de lo expuesto por cuanto considera a la regla como una “...garantía de la Administración Publica”.^[10]

Por otro lado, encontramos la tesis de Ludovico Mortara para quien el *solve et repete* no es más que la aplicación lógica del principio de ejecutoriedad de los actos administrativos. En efecto, aceptado que la autoridad judicial no puede revocar ni modificar el acto administrativo, “el particular no puede accionar contra el acto administrativo, sino tan sólo obtener la reparación de sus efectos; la posterior devolución de las sumas no debidas no es más que la simple reparación del derecho subjetivo lesionado al particular”.^[11]

Ésta es, de acuerdo a la doctrina mayoritaria, la única fundamentación jurídica que se ha dado a la regla en estudio y fue seguida por la mayoría de la doctrina italiana y nacional, a la vez que aparece reflejada en numerosos fallos jurisprudenciales. Sin embargo, recuerda Billardi que dicha postura ya había sido refutada por el maestro Achille Donato Giannini en base a que el principio de ejecutoriedad ya se encuentra implícitamente comprendido en el acto administrativo de liquidación y no le hace falta el apoyo accesorio de la figura *solve et repete* para lograr su ejecución, por cuanto ésta aparece totalmente independiente de la acción judicial de reclamo. La exigencia del pago previo, en cambio, va mas allá de la ejecutoriedad, pues impide que la acción o recurso judicial siquiera sea examinado por el juez.

El autor sostiene que “en definitiva, una cosa es que el Fisco pueda requerir la asistencia de la justicia para efectivizar su pretensión (pues no podría hacerlo “por mano propia”) independientemente de la disconformidad del contribuyente (efecto devolutivo del recurso) y otra cosa muy distinta es que, para formalizar dicha disconformidad (expresión del principio de revisión judicial de los actos administrativos), se requiera el pago previo de la pretensión fiscal...” En este sentido, con cita de Julio H. Olivera, leemos: “...el principio de ejecutoriedad es trascendido por el *solve et repete*. En verdad, se limita el primero a destruir los efectos dilatorios que sobre la jurisdicción administrativa pudiera determinar la autoridad jurisdiccional, mas no excluye el ejercicio de la jurisdicción misma (...) La ejecutoriedad produce a favor del Estado la liberación de una carga, el *solve et repete* impone una condición de procedibilidad al particular”.^[12]

Continúa el autor, mencionando otro argumento similar al anterior, dado por Francisco Martinez, y sostenido en un comienzo por Benvenuto Griziotti, a la fundamentación de la regla: el principio de legitimidad. Aunque Griziotti luego, como muchos de sus contemporáneos (Jarach, Giannini, Tesoro), buscando afirmar la autonomía del derecho financiero, vio al pago previo como una figura autónoma del mismo, con finalidad tuitiva contra contribuyentes de mala fe. Al respecto nos parece sumamente atinado para rebatir este argumento las palabras de Antonio Uckmar: “...ninguno niega la presunción de legitimidad de la liquidación del impuesto. Pero dicha presunción lleva a la única consecuencia de que el Erario pueda proceder a su recaudación, incluso por medio

del procedimiento coactivo, hasta tanto el magistrado no haya declarado la ilegitimidad de la imposición, mas no puede traer aparejado la obligación de pagar íntegramente el tributo antes del inicio de la acción judicial”.^[13]

Y reforzando esta posición ha dicho Casás: “Téngase presente que la posibilidad de revisión judicial del acto de determinación tributaria sin exigirse el pago previo de la prestación no subvierte la presunción de legitimidad del acto administrativo ni inhibe su fuerza ejecutoria, ya que no es óbice al progreso del cobro compulsivo de la deuda mediante ejecución fiscal...”^[14]

Siguiendo a Alberto Biglieri, vemos como la presunción de legitimidad como piedra basal del principio de del propio impulso de los actos administrativos, y su consecuencia, la ejecutoriedad, necesarios para el funcionamiento del Estado, han sido progresivamente limitadas con un amplio espectro de medidas procesales que han derivado en lo que la doctrina denominó “cautelarización” de la justicia. En cuanto a ello, varias normas procedimentales ampliaron la cantidad de situaciones que producen efectos suspensivos en los recursos contra las decisiones de la Administración. “Con el *solve et repete* ha pasado algo similar: una sociedad naturalmente evasora de impuestos no merece otras medidas: Presunción de legitimidad (y ejecutoriedad) como vehiculo y *solve et repete* como combustible. Las altas tasas de pago de impuestos en economías desarrolladas han aligerado la presión recaudadora y en ellas es común discutir sin pago previo –porque casi todos pagan-, también es común que un simple reclamo o recurso suspenda un acto –pues

casi nadie discute las decisiones de la Administración.”^[15] De estas líneas pareciera que el autor se ubica en la corriente doctrinaria que es favorable a la aplicación de la regla de pago previo, pero adelantaremos aquí, que ello no es así. Volveremos sobre sus planteos en el tercer capítulo, cuando nos refiramos a las determinaciones de oficio.

En nuestra opinión, el principio de legitimidad y fuerza ejecutoria, establecido en el art. 12 de la ley 19.549, denota sus propias limitaciones en cuanto establece que determinados actos, por su naturaleza o en virtud de ley, exigen intervención judicial. La doctrina a la cual adherimos afirma el carácter de presunción legal relativa, provisional, transitoria, calificada como presunción *iuris tantum*, que puede desvirtuar el interesado demostrando que el acto controvierte el ordenamiento jurídico. Dicha norma establece, in fine, que la Administración podrá, de oficio o a petición de parte y mediante resolución fundada suspender la ejecución por motivos de interés público, o para evitar perjuicios graves al interesado, o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta. La misma debe ser interpretada en relación con lo establecido en el art. 23 del mismo cuerpo normativo, referido a la impugnación judicial de actos administrativos de alcance particular. Esta postura se ha visto avalada por el dictamen de la Procuradora Laura M. Monti *in re* “Compañía de Circuitos Cerrados” a la que haremos expresa alusión en la reseña jurisprudencial.

Vayamos ahora al examen que hiciera Billardi sobre la naturaleza jurídica del instituto consagrado en la ley italiana de 1865 la que estableció: en toda controversia de

impuesto, los actos de oposición, para ser admisibles en juicio, deberán acompañarse del certificado del pago del impuesto, excepto en el caso de que se trate del cobro de una liquidación adicional. En base a dicho artículo, según este autor se habrían vertido las siguientes opiniones:

I. Excepción procesal de incompetencia. (Mortara, Allorio, Jarach) Siendo su principal característica la de ser declarable de oficio, sin necesidad de pedido de parte y en cualquier estado del proceso.

II. Simple excepción procesal objetiva. (Chiovenda y Giannini) Debe ser invocada por la Administración fiscal atento que no puede ser declarada de oficio por el tribunal.

III. Excepción genérica. Constituye en opinión de Lanziano, siguiendo a Bielsa, una excepción judicial a favor del Fisco.

IV. Excepción procesal de defecto legal. Sostenida esta postura por Kobylanski, refiriéndose al sistema cordobés.

V. Condición de admisibilidad de la acción. Esbozada esta tesis por el Dr. Francisco Martinez, tomando en cuenta la regulación originaria del instituto en la ley 11.683. En sentido similar, en la doctrina española, Zingali la describe como condición *sine qua non* para la viabilidad de la acción contenciosa.^[16]

Hemos desarrollado a lo largo de este título la controvertida discusión sobre los fundamentos y naturaleza jurídica del instituto. Pudimos poner de relieve las discordancias

sobre estos aspectos, destacando las opiniones de los autores que han indagado en la cuestión.

5.1. El caso de Francia. Evolución.

Destacaremos en primer término que allá por 1634 se sustrae la recaudación a los magistrados ordinarios depositándola en manos de funcionarios con el título de “intendentes de justicia, policía y finanzas”, habiendo traspasado esta institución los límites territoriales de Francia para extenderse por Europa y por el influjo de este continente, luego, hacia América.

Las opiniones sobre la influencia de la institución de los intendentes no son uniformes, así encontramos quienes hallan en ésta un verdadero cambio de *status quo* y quienes asienten que la misma no representó ningún cambio sustancial.

Es esta una etapa de luchas por el poder, entre los magistrados ordinarios y los funcionarios directos de la Corte, se disputan en los hechos espacios de poder, espacios de jurisdicción, se disputan el derecho a imponer tributos y a vigilar su legalidad.

Según Alexis de Tocqueville, las luchas entre el Parlamento y el poder real se presentan más en el terreno político que en el administrativo, el motivo generalmente obedece a la creación de un nuevo impuesto. Es decir, ninguno de los dos adversarios se disputa el poder administrativo, sino el legislativo que crea los tributos, y a medida que se acerca la Revolución y se inflaman las pasiones políticas, el Parlamento se inmiscuye más

en el debate y se aleja por completo de las tareas ejecutivas. “Día a día, se convierte en menos administrador y más tribuno”^[17]

5.2. Revolución Francesa. Consecuencias. La etapa del “régimen administrativo”.

Desde el siglo XV Europa se ha visto gobernada por monarquías absolutas, el elemento común ha sido una notable concentración del poder en cabeza de los reyes, mas allá de las peculiaridades de cada corona. Fue este un período caracterizado por la recuperación del poder de los príncipes que durante la vigencia de la sociedad feudal, representaban un estado debilitado. “La revolución de los franceses vino a provocar la ruptura del régimen monárquico en el estado que mejor lo representaba”.^[18]

Billardi, con base en Mannori-Sordi, destaca que “el vacío dejado por la disolución de la sociedad corporativa (el 22/12/1789 se suprimen los intendentes y delegados y el rey deja de ser en teoría y en la práctica “fuente de justicia”) impone una administración de carácter monista fundado en un uniforme principio organizativo acentuando su plena separación con las funciones judiciales. Los magistrados ven fuertemente limitada su capacidad para interpretar-actuar la ley que ya no se presenta como la explicitación de un orden superior (...) por lo que su función judicial quedara relegada a la mera solución de las controversias individuales (...) Pero paradójicamente, fueron las mismas banderas liberales de la Revolución Francesa quienes vinieron a reinstaurar la necesidad de una administración uniforme en un régimen común, afirmando así un monopolio administrativo

en la realización de los fines colectivos, incompatible con el pluralismo institucional y corporativo del antiguo régimen (...). La administración conservó una fundamental concepción autoritaria que procedió de forma muy diversa de aquella especie de máquina neutra que los revolucionarios constituyentes habían ideado (...) El pensamiento imperante radicaba en que si los actos impositivos tenían carácter ejecutorio, resultaba entonces contradictorio dejar la materia contenciosa en manos del juez. Se impuso la idea de la absoluta separación y la imposibilidad de control judicial de los actos emitidos por la Administración plasmándose en la Constitución francesa de 1791. El principio ya había sido incorporado legislativamente un año antes en la ley 16 del 24 de agosto de 1790 sobre la organización judicial que estableció que los tribunales no pueden inmiscuirse en el ejercicio del Poder Legislativo, o suspender la ejecución de las leyes, ni en las funciones administrativas, o citar ante ellos los funcionarios de la Administración por razón de sus funciones.”^[19]

6. El caso de Italia. Antecedentes. Su inconstitucionalidad.

A comienzos del siglo XIX, coexistían en Italia dos tendencias claramente diferenciadas sino opuestas. Por un lado, la influencia de los franceses y su principio de especialidad acompañado del sistema de justicia retenida, y por el otro, por imperio de la Constitución Belga de 1831, se imponía el principio de unidad de jurisdicción. La ley 2248 de 1865 consagró normativamente el pago previo.

“Durante el siglo XIX el centro de la discusión doctrinaria se trasladará al grado de protección que debe darse a los derechos subjetivos y a los intereses legítimos, así como acerca del órgano encargado en dirimir las controversias en cada ámbito. En abierta crisis a la división jurídica dispuesta en la ley de Unificación, Crispi sostenía que se había dejado sin juez a los intereses ya que los recursos jerárquicos no eran más que una realidad ilusoria. Mazini, en cambio, defendía la separación: derechos subjetivos para el juez e intereses para la Administración (...) Luego de idas y vueltas, la tutela jurisdiccional de los intereses será proclamada recién por ley 5992 del 31 de marzo de 1889. La influencia de la especialidad se evidencia incluso en la doctrina tributaria cuando, por ejemplo, maestros de la talla de Dino Jarach, echaron mano a “la extrema consecuencia del principio político de la no injerencia de la autoridad jurisdiccional en la administrativa” para justificar el *solve et repete*.”^[20]

“La regla se mantuvo vigente hasta el año 1961, cuando ya vigente la Constitución republicana y democrática, la Corte Constitucional declaró que era contraria a los artículos 3, 24 y 113 de la Constitución y, por lo tanto, ilegítima. El citado tribunal sostuvo que la regla en examen contrasta con el principio de igualdad enunciado en el artículo 3 de la Constitución, por resultar evidente la diferencia de tratamiento entre el contribuyente que esté en condiciones de pagar el tributo y el contribuyente que no tenga medios suficientes para hacer el pago, ni pueda ágilmente procurárselo recurriendo al crédito. Al primero le es entonces concedido en mérito a su condición económica, de 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, sino también sobre la base del derecho, en virtud de un presupuesto procesal establecido en la ley y consistente en el deber de pago de una suma eventualmente ingente”.^[21] (Fallo Stroppa)

7. El caso de España.

En el derecho español, bajo la influencia del Derecho Romano y del Derecho Canónico, aparece sumamente marcada la potestad de impartir justicia, como legitimante del poder estatal.

Desde comienzos de la colonización la recaudación estuvo encomendada a los oficiales reales, quienes cobraban, cuidaban y aplicaban las rentas, pudiendo perseguir a los deudores del Fisco sin recurrir a los tribunales. En palabras de Billardi: “...tal facultad, debe aclararse, no se traducía en un impedimento de acceso a la justicia por cuanto estos oficiales poseían en sí la delegación de justicia dentro de aquel ámbito de sus específicas atribuciones, tal es así que eran considerados “jueces reales” ordinarios integrantes del fuero de hacienda y por encima de éstos sólo se encontraban las audiencias como órganos de alzada”^[22]. En tal sentido, Zorraquín Becú, cuando refiriéndose al fuero de hacienda manifiesta que “...los pleitos y ejecuciones relativos al cobro de impuestos y deudas al Fisco se substancian exclusivamente por los oficiales reales de cada distrito. Eran funcionarios autónomos nombrados por el rey, que existieron desde el principio para el manejo de los intereses fiscales, y que ejercían sus atribuciones con entera independencia

de los mandatarios políticos (...) tenían el encargo de recaudar los derechos e impuestos y efectuar las libranzas correspondientes. A fines del siglo XVI la Corona les dio además atribuciones judiciales de acuerdo a la tendencia de unir la función ejecutiva y la jurisdiccional”^[23]. Y destaca el autor de la obra pilar de nuestros estudios: “Si bien es extraña a esta etapa la división de poderes y, por ende, la figura del juez independiente, la exigencia de juzgar conforme a derecho presuponía, esencialmente, la existencia de contradictorio y la garantía del recurso de apelación como reglas generales del proceso”.^[24]

A fines del siglo XVI la organización política indiana era cada vez más jerárquica (nueva instauración de gobernaturas y virreinos), pero aun en este caso a la más alta autoridad de los gobernadores les estaba vedado inmiscuirse en la Administración fiscal.

Durante el reinado de Carlos III, su ministro José Gálvez introdujo en América el sistema de intendencias de evidente impronta francesa. Así, en 1783 la real ordenanza de intendentes reemplazó los antiguos gobernadores y, aun cuando se modificó la estructura administrativa, los oficiales reales mantuvieron su magistratura especial en el fuero de hacienda aunque ahora subordinados al intendente. El nuevo régimen intentó establecer un control más estricto e inmediato del caótico sistema financiero y fiscal heredado de la Casa de los Austrias, a la vez que reemplazó los antiguos tenientes por los subdelegados de la Real Hacienda quienes unieron sus atribuciones fiscales a las de jefes de las milicias lugareñas. Si bien éstos manejaban las causas con marcado sesgo autoritario, a diferencia del sistema anterior no eran ellos quienes juzgaban sino que la sentencia era dictada por el

intendente quien contaba ahora con un asesor letrado a tal fin. Obsérvese como aquí también la jurisdicción paso a manos de un nuevo funcionario designado directamente por el rey.

El sistema recursivo preveía una apelación muy sumaria ante la Junta Superior de Hacienda (cercenándose así el grado de alzada de las audiencias que quedaba cada vez más relegada a la competencia civil y criminal) reservándose el rey-por medio de sus específicos delegados-la última instancia judicial en aquellas cuestiones fiscales o de interés de la Corona.

A fines de la época colonial, esta justicia administrativa especial aparece plenamente separada de la justicia ordinaria quien ha visto cercenada la amplia competencia con que contaban las audiencias a inicios del periodo.

Con el ocaso de la guerra carlista (1840) se abre una década memorable para el derecho administrativo español donde, en medio de una reordenación administrativa, se oficializa la enseñanza universitaria y se traducen numerosas obras jurídicas, principalmente del derecho francés. La codificación iluminista y la separación absoluta de poderes serán asumidas por el sistema español que mediante el decreto 9 de julio de 1869 estableció que los jueces y tribunales no pueden admitir demanda alguna contra la Hacienda Pública, sin que el demandante acreditase el pago de los derechos litigiosos en la vía gubernativa. Como señala el maestro Gaetano Zingali, la figura receptada en el art. 6º

de la ley contencioso-administrativa presenta evidentemente una mayor amplitud que en el sistema italiano donde sólo estaba limitada a los créditos de naturaleza tributaria.”^[25]

El pago previo en España ha sido objeto de gran debate, como ya lo hemos mencionado *supra*, el principio tuvo cabida expresa en la legislación de aquel país y objeto fue de innumerables críticas. Remitimos en el punto a las ponencias de Martín Oviedo y Rafael de Mendizábal Allende.^[26]

8. Estado de policía y estado de derecho.

Cassagne explica que “la recepción del derecho romano en el período intermedio determinó la aparición de normas que primeramente revistieron un carácter excepcional respecto del *ius commune* y que luego de convertirse en un derecho singular — donde el derecho común era de aplicación subsidiaria— configuraron un *ius proprium* con plena autonomía, integrándose *con sus* principios y elementos peculiares, sin perjuicio de la recurrencia a la analogía.

De este proceso, el derecho administrativo contemporáneo ha heredado un gran número de técnicas y principios provenientes del derecho regio, aunque no faltan algunos autores que hayan pretendido ubicar su origen en el llamado Estado de Policía. En este sentido, el fenómeno de captación de técnicas anteriores se reconoce actualmente en la presunción de legitimidad del acto administrativo, que reproduce un principio general que caracterizaba a las decisiones del príncipe; en el principio de la ejecutoriedad; en la vía del apremio para la ejecución de ciertos créditos fiscales; en la inderogabilidad singular de los

reglamentos y en instituciones tales como el dominio público, la jerarquía, la competencia, etcétera.

Las circunstancias históricas que caracterizaron al período en que el derecho regio tuvo vigencia, cargado de inestabilidad política, asignaron a éste una naturaleza contingente que obstaculizó toda elaboración orgánica de sus principales normas y principios.

De otra parte, el derecho regio se apropió de muchas técnicas pertenecientes al derecho canónico, extendiéndose su influencia hasta comienzos del siglo XIX, incorporándosele, en su último ciclo, el derecho estatutario (colegios y estamentos) y alcanzando su mayor gravitación, particularmente, a partir de los Borbones.

Durante la Edad Moderna (en Francia hasta el siglo XVIII y en Alemania hasta el siglo XIX) se afianzó en toda su intensidad la concepción del Estado de Policía, basada en la necesidad de concentrar y consolidar el poder del príncipe, como reacción contra la desmembración y disminución del poder que se operó en el transcurso de la Edad Media. En dicho período la supremacía del príncipe se apoyó en el *ius politiae* que lo facultaba a ejercer sobre los administrados el poder necesario a fin de procurar el orden público y el bienestar general y que reconocía su origen en la *pax publica* del derecho regio.

Ese sistema consagró un poder ilimitado, no sujetando la intervención fundada en el *ius politiae* a ningún precepto o principio legal ni consuetudinario. Entre las instituciones, hoy contemporáneas, que contribuyeron entonces a engrosar el *ius politiae* se

encuentran, entre otras, la expropiación por causa de utilidad pública, la competencia en razón del territorio y las instrucciones y circulares (...) El desarrollo del constitucionalismo determinó con posterioridad los alcances precisos de la concepción dentro del modelo occidental. El Estado de Derecho significó básicamente, a partir de entonces, un régimen en el cual el derecho preexiste a la actuación de la Administración y la actividad de ésta se subordina al ordenamiento jurídico; conjuntamente, los derechos fundamentales de las personas se hallan plenamente garantidos y existen tribunales independientes para juzgar las contiendas.

Dentro de esta concepción surge el derecho público subjetivo que atribuye al particular la facultad de exigir una determinada conducta (positiva o negativa) de parte de la Administración, contrariamente a lo que aconteció durante el Estado-policía.

Pero la concepción del Estado de Derecho sufrió, especialmente a partir de la Primera Guerra Mundial, una importante transformación a raíz de la acentuación del intervencionismo estatal y el intento de borrar la dualidad entre el Estado y la sociedad. Este modelo, conocido como "Estado Benefactor" o "Estado Social de Derecho", se apoyó básicamente en la premisa de que el Estado debía ser el configurador del orden social con el fin de corregir las desigualdades existentes en la sociedad, actuando la Administración como aportadora de prestaciones. La quiebra de dicho modelo, que instauró la ley de la intervención estatal creciente en el campo económico social, ha originado un amplio movimiento tendiente tanto a limitar las funciones de la Administración como a

desregular y desmonopolizar actividades en la búsqueda de una mayor racionalidad en la administración del gasto público y de un correlativo aumento de la gestión privada en la economía.

Este sistema, que puede calificarse como "Estado Subsidiario", mantiene las reglas del Estado de Derecho, poniendo énfasis en la protección de la iniciativa privada y la libre competencia y, al propio tiempo, que limita la intervención del Estado como productor o comerciante, no deja de hacerlo en determinados ámbitos de interés social (salud pública, previsión social, etc.) no cubiertos por la actividad privada.”^[27]

En opinión de Billardi, las consecuencias de lo que él denomina “juridicidad autónoma” son, en primer término la especialidad, por otro lado, la supremacía de la Administración como realizadora de los fines del Estado, y finalmente la presunción de legitimidad y ejecutoriedad, teniendo como corolario la equiparación del acto válido al acto inválido.

“No obstante debemos remarcar que en su misma evolución, y principalmente luego de la era totalitaria de la Segunda Guerra Mundial, la impronta administrativa tiende a sujetarse al principio de legalidad; a la vez que el tradicional baluarte del principio monárquico, la teoría de la libertad de la Administración, abandona sus refugios: la potestad reglamentaria, la discrecionalidad, la presunción de legitimidad de los actos administrativos -reconduciendo especialidad y privilegios a restringidas y precisas autorizaciones legislativas (...) Desde el punto de vista procesal se redescubre el

procedimiento ordinario (carácter judicial) y se afirman los principios de libre acceso a la justicia, contradictorio e indispensabilidad de la motivación, redimensionando así la concepción de un derecho administrativo paritario que había procurado, entre otros, el maestro Feliciano Benvenuto.”

Y haciendo un parangón con el sistema anglosajón, el autor señala: “Mientras tanto, en Inglaterra la crisis del modelo diceyano hace aproximar cada vez más los sistemas en el reconocimiento de un verdadero *administrative law* (delegaciones legislativas, recursos jerárquicos y autolimitación de los jueces de interferir en las facultades discrecionales de la administración). En el *leading case* “Ridge v. Baldwin” (1963) la Cámara de los Lords reconoció que cualquier decisión administrativa que se refiriera a derechos individuales tenía naturaleza jurisdiccional y que, como tal, estaba sujeta a los principios de la *natural justice* y al inmediato *judicial review* de las Cortes.

En los Estados Unidos de Norteamérica, donde echó fuertes raíces el *balance of powers*, se advierte la clara presencia de la justicia para limitar los abusos administrativos. A diferencia del juez inglés que aparecía legitimado para anular sólo los actos emitidos *upon no evidence*, el juez americano tenía un amplio margen para la valoración de los hechos.”^[28]

9. Alcance.

Encontramos sistemas que consagran la regla de modo genérico para los créditos de la Hacienda Pública, sistemas que la consagran en relación a pretensiones de carácter fiscal, y finalmente puede estar receptado en torno a un tributo o proceso particular.

En cuanto a la extensión del pago previo, podemos vernos obligados a efectuar el pago del capital, a cuyo concepto suelen adosarse los de actualización e intereses.

Otro punto a analizar está dado por la inclusión en la regla de las sanciones pecuniarias que impone la Administración. Así, encontramos regímenes en los que se exige el pago del tributo, intereses y las multas habidas en el procedimiento administrativo. Sistemas que exigen sólo el pago del tributo, y adelantaremos que entre estos se ubica la provincia de Santa Fe. Y por último, sistemas que no exigen el pago previo.

Finalmente también el alcance subjetivo ha sido motivo de disertaciones, siendo su aplicación a los propios órganos estatales el tema que mayores inquietudes despertó en la doctrina. Remitimos a obra de Billardi denominada *Solve et Repete*^[29] para mayor profundización de la cuestión.

10. Tendencia actual en derecho comparado: ¿Qué soluciones han ideado las legislaciones más avanzadas?

Haciéndonos eco de la doctrina especializada, afirmamos con Villegas, que: “Un error muy difundido consiste en creer que la regla *solve et repete* constituye un principio indiscutible, apoyado tradicionalmente por la doctrina y unánimemente acogido por las legislaciones de los distintos países del mundo.

Nada de eso es cierto. Como se vio en el punto anterior, la regla dista de ser indiscutidamente aceptada por la doctrina, y la mayoría de los autores que se han ocupado de la materia, se manifiestan contrarios a tal regla. En cuanto al derecho comparado, un análisis legislativo de los estados de derecho más avanzados de la tierra, demuestra que el principio no es generalmente aceptado, y que los particulares pueden discutir la legalidad del impuesto, sin necesidad de pagarlo previamente.

En Inglaterra, la oposición a la pretensión fiscal suspende la ejecución del acto administrativo de determinación del impuesto. En Alemania también se suspende el procedimiento de ejecución si se deduce oposición al reclamo fiscal. Se exigen cauciones, pero no el pago.

En Suiza existe el recurso de impuesto, interruptivo de los efectos de la determinación, aparte de que en el proceso de ejecución puede deducirse oposición, lo cual permite la discusión sobre el crédito tributario sin pago previo. En los Estados Unidos la determinación administrativa puede ser materia de amplia discusión ante la *Tax Court*, con efecto suspensivo de la obligación, y aun se permite ulterior controversia ante el Poder Judicial sin pago previo, a menos que las cortes de justicia, ejerciendo sus amplios poderes, exijan el pago o el afianzamiento del crédito fiscal cuando las circunstancias del caso lo hagan aconsejable. En Francia el proceso se formaliza sin pago previo, otorgándose hasta un régimen especial de suspensión para neutralizar el efecto ejecutorio del acto administrativo y abrir ampliamente la vía contenciosa. En Méjico es necesario asegurar el

interés fiscal al interponer demanda contenciosa ante el Tribunal Fiscal de la Federación, pero sin efectuar el pago, pues el procedimiento de ejecución administrativa puede suspenderse por otros medios, tales

como fianza, prenda o hipoteca, depósito de dinero, etc. En el Perú, y conforme a lo establecido por el art. 117 de su código tributario, para impugnar el impuesto mediante reclamación no es necesario el pago previo de la deuda tributaria que constituye motivo de la reclamación.

Especial importancia tiene la expresa supresión del *solve et repete* en el Modelo de Código Tributario para América Latina, por cuanto en él se han inspirado la mayoría de los códigos tributarios latinoamericanos. Su art. 177 dice: 'La acción a que se refiere el art. 175, párrafo primero, podrá interponerse y deberá fallarse sin que sea necesario el pago previo de los tributos o de las sanciones". En la respectiva exposición de motivos, la comisión asigna gran trascendencia a la no exigencia del pago previo como requisito o presupuesto de la acción y añade: el odioso *solve et repete*, según calificación de autorizada doctrina, constituye un medio frecuentemente utilizado para encubrir la arbitrariedad administrativa y hacer ilusoria la defensa del contribuyente (Reforma Tributaria para América Latina, Modelo de Código Tributario, preparado por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, Washington, 1968, 2ª ed., p. 124).'^[30]

En palabras de la Dra. Pura Peris "...en el ordenamiento español este principio, que implica pagar para poder reclamar, con la promulgación de nuestra Constitución española

de 1978 estaba llamado a desaparecer. En efecto, nuestra Constitución reconoce en el art. 24 el derecho a la tutela judicial efectiva y, como reiteradamente ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional, la obligación de pagar o consignar la cantidad adeudada antes de proceder a reclamar en vía administrativa o jurisdiccional, implica un límite al derecho fundamental a obtener una tutela judicial efectiva que puede devenir inconstitucional, si al erigirse en requisito necesario para ejercer el derecho mismo lo anula o impide, lo que podría ocurrir en economías débiles”.^[31]

CAPÍTULO II

EL PAGO PREVIO EN EL ÁMBITO NACIONAL

SUMARIO: **1.1.** Derecho patrio preconstitucional. **1.2.** El pago de impuestos como condicionante para el ejercicio de la ciudadanía. **1.3.** Periodo constitucional. La regla del pago previo: ¿Su consagración legislativa o jurisprudencial? **2.** Su consagración en el ámbito nacional. La ley 11.683 de procedimientos tributarios y sus modificaciones. **3.** Aportes y contribuciones provisionales (leyes 24.463, 18.820 y modif.). **4.** El *solve et repete* aplicado a multas. Otras consagraciones. **5.1.** El derecho constitucional. **5.2.** Tratados. Status actual: breve descripción. **5.3.** Proceso jurisdiccional y procedimiento administrativo. **5.4.** El TFN y los regímenes provinciales. Breves consideraciones. **6.1.** Derechos de rango constitucional comprometidos en la cuestión. **6.2.** Principio de igualdad. **6.3.** Derecho de propiedad. **6.4.** Derecho de defensa. Derecho a la tutela judicial efectiva. **6.5.** Análisis del *solve et repete* y el principio de razonabilidad. **6.6.** La seguridad jurídica: algunas consideraciones. **7.1.** La evolución jurisprudencial en la Corte Suprema de la

Nación. 7.2. La delimitación de la aplicación de la regla: casos anómalos. 7.3. Últimos pronunciamientos.

1.1 Derecho patrio preconstitucional.

La doctrina nacional mayoritaria, siguiendo a Giuliani Fonrouge, ha sostenido desde antaño que el origen del *solve et repete* en nuestro país se debió a una construcción pretoriana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante, CSJN) en fallos que datan desde fines del siglo XIX (Giuliani Fonrouge, Casás).

En su detallada obra, Billardi explica que durante los primeros intentos de organización institucional, no hubo grandes modificaciones en torno a la cuestión que nos interesa, habiéndose continuado con la *praxis* normal en cuanto cuestiones administrativas y financieras. Las preocupaciones centrales estaban dadas por la legitimación fáctica y política de un gobierno que pretende independizarse de España.

Siguiendo a Zorraquín Becú: “Al término de la dominación hispánica se había ya impuesto la división progresivamente establecida entre la justicia administrativa y la justicia ordinaria. Aquella no formaba parte, en realidad, de la función de justicia puesto que pertenecía lógicamente a la de gobierno, guerra y hacienda, a las cuales, por obra del creciente intervencionismo del Estado, se habían incorporado otros poderes y atribuciones...no debe sorprender en absoluto si se advierte que la existencia de una jurisdicción administrativa venía impuesta del derecho español y aun por el de otros países, perdurando aún en la actualidad en varias legislaciones”.^[32]

Es este sentido afirma San Martino de Dromi: “en el derecho patrio del siglo XVIII se confunden la actividad ejecutiva y judicial, características propias del absolutismo español”.^[33]

Ya Juan Bautista Alberdi en su obra “Bases...” expresaba: “Llamaré únicamente la atención, sin salir de mi objeto, a dos puntos esenciales que han de tenerse en vista en la constitución del Poder Ejecutivo, tanto nacional como provincial. Éste es uno de los rasgos en que nuestra Constitución hispanoargentina debe separarse del ejemplo de la Constitución Federal de los Estados Unidos. Ha de continuar el virrey de Buenos Aires con todo el llano de la superior autoridad y omnímodas facultades que le conceden mi real título e instrucción, y las leyes de Indias, decía el art. 2 de la Ordenanza de Intendentes para el virreinato de Buenos Aires. Tal era el vigor del Poder Ejecutivo en nuestro país antes del establecimiento del gobierno independiente. Bien sabido es que no hemos hecho la revolución democrática en América para restablecer ese sistema de gobierno que antes existía, ni se trata de ello absolutamente; pero si queremos que el poder ejecutivo de la democracia tenga la estabilidad que el poder ejecutivo realista, debemos poner alguna atención en el modo como se había organizado aquel para llevar a efecto su mandato”.^[34]

Podemos afirmar, en este sentido que los primeros gobiernos patrios continuaron ejerciendo en los hechos las funciones judiciales que antaño ejercía el Virrey.

Afirma Zorraquín Becú: “Puede afirmarse que –en este período- la justicia resultó notablemente perjudicada con las reformas revolucionarias y sobre todo con la aparición de

tribunales especiales y netamente políticos que sustituían sin ventaja a los establecidos desde antiguo (...) sin olvidar que en períodos de disgregación política los gobernadores de provincias cumplieron, con mayor o menor fundamento legal, poderes judiciales”.^[35]

1.2. El pago de impuestos como condicionante para el ejercicio de la ciudadanía.

Sobre la estrecha vinculación que históricamente ha caracterizado el pago de tributos no sólo como manifestación de pertenencia a una comunidad determinada sino como habilitante del ejercicio de ciertos derechos civiles y políticos, siguiendo a Billardi, afirmaremos que en Italia se constatan numerosas exclusiones de la ciudad y de la ciudadanía. La sanción era aplicada por magistraturas de estricto carácter político que luego se jurisdiccionalizaran en el siglo posterior. “En este orden, la sanción de *bandire*, ajena al proceso romano clásico, era una forma tradicional de reacción a la desobediencia (...) a la incipiente institución comunal y que se traducía sustancialmente en la imposibilidad de acudir a los tribunales en cuanto el *bandito* cuando no era expulsado materialmente, veía restringidos ciertos derechos, como el de presentar una causa en juicio o ser testigo”.^[36]

Sin profundizar más esta cuestión, diremos que el Estatuto de 1815, preveía la suspensión de la ciudadanía para quien fuese deudor de la Hacienda del Estado, estando ejecutado.

1.3. Periodo constitucional. La regla del pago previo: ¿Su consagración legislativa o jurisprudencial?

Vigente ya el proceso constitucional, esta causal de suspensión de los derechos civiles y políticos no tuvo acogida en el texto liberal de 1853. Billardi transcribe un fragmento ilustrativo de Bases: “Nuestro derecho colonial no tenía por principal objeto garantizar la propiedad del individuo sino la propiedad del fisco. Las colonias españolas eran formadas para el fisco, no el fisco para las colonias. Su legislación era conforme a su destino: eran máquinas para crear rentas fiscales. Ante el interés fiscal era nulo el interés del individuo. Al entrar en la revolución, hemos escrito en nuestras constituciones la inviolabilidad del derecho privado; pero hemos dejado en presencia subsistente el antiguo culto del interés fiscal. De modo que, a pesar de la revolución y de la independencia, hemos continuado siendo Repúblicas hechas para el fisco. Es menester otorgar garantías de que esto será reformado, y de que las palabras de la Constitución sobre el derecho de propiedad se volverán realidad práctica por leyes orgánicas y reglamentarias, en armonía con el derecho constitucional moderno”.^[37]

Mencionamos ya la discusión acerca de si la figura ha surgido por vía legislativa o a través de la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación. Ahoravayamos a la tesis de Billardi. El autor, en sus estudios, ha podido identificar la raíz del pago previo, precisamente en el ámbito administrativo, cuando la ley 428 del 26 de septiembre de 1870 lo consagra normativamente en los siguientes términos: Las decisiones definitivas de la Contaduría General se llevarán a efecto, no obstante cualquier recurso que contra ellas se interponga, y sólo se suspenderá la ejecución cuando se efectúe el pago o se consigne en la

Caja Nacional señalada el importe del cargo o el alcance sin lo cual no será admitido al ejecutado al juicio ordinario, ni podrá intentar recurso de ninguna clase contra aquellas decisiones.

Prosigue señalando el autor, que de manera concomitante con la sanción de aquella norma, algunas provincias modificaron sus Cartas Orgánicas incluyendo la exigencia de pago previo “como corolario procesal de las funciones de recaudar tributos atribuidas al poder ejecutivo provincial dejando librado al contribuyente su acción para recurrir a los tribunales para la decisión del caso, previa constancia de haber pagado. Este proceso, influenciado por la doctrina administrativista francesa que llegaba a través de la obra de don Manuel Colmeiro al país, fue iniciado por la provincia de Córdoba en 1870 y, en la actualidad sólo es mantenida por las constituciones de Corrientes y de Entre Ríos, mientras que la mayor parte de las otras legislaciones provinciales las han mantenido o reincorporado a nivel legislativo”.^[38]

Por otro lado encontramos los fallos jurisprudenciales que cita la doctrina mayoritaria, como los antecedentes de la figura del *solve et repete*. Estos fallos datan de marzo de 1876 en causa “El procurador fiscal de la provincia de San Juan V. la Sucursal del Banco Nacional, sobre cobro de impuestos, incidente sobre competencia” y de junio de 1899 “Don Baldomero Martinez V. la Municipalidad de La Plata por pago de impuestos indebidos, sobre competencia” ambos fallados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

“En nuestro país, el instituto nace a la vida jurídica como una creación pretoriana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Bástenos citar a guisa de ejemplo la doctrina que fluye de los pronunciamientos de Fallos 17:207: "no hay otro medio de llegar a la Justicia Nacional cuando se alega que el impuesto es inconstitucional, que apelar en última instancia para ante la Corte Suprema o poner demanda contra la Provincia. Después de pagar el impuesto, con las reservas convenientes" (2/3/1876); Fallos, 31:103 y 79:17: "los contribuyentes no pueden sustraerse de la acción administrativa ni de la jurisdicción de los jueces locales encargados de hacer efectivo dicho impuesto, y sólo pagando éste con la correspondiente protesta, pueden ocurrir a los jueces de su fuero para pedir la devolución de lo indebidamente pagado"”.^[39]

La doctrina nacional de la que nos hemos servido afirma que en estos pronunciamientos, el requisito aparece tratado de manera indirecta y no tienden a conceptualizar o justificar la figura. Así en opinión de Giuliani Fonrouge: “...Tratándose de impuestos provinciales se manifestó reacia a abrir la vía federal sin el previo pago del gravamen, pero no por aplicación del *solve et repete* sino por consideraciones de índole constitucional, ante el temor de que una excesiva injerencia de los jueces federales en tales contiendas, pudiera dificultar o paralizar el normal desenvolvimiento de los gobiernos de provincia”.^[40]

Billardi, por su parte apunta como a su juicio “la cuestión abordada en estos fallos antecedentes se refiere más bien a los requisitos para la apertura de la vía federal sin

afrontar un concepto del *solve et repete* que, inclusive, confunde oscuramente con el instituto de reserva o protesto que viene a convertirse, en todo caso, en un requisito jurisprudencial más para la procedencia de la posterior vía de repetición”.^[41]

2. Su consagración en el ámbito nacional. La ley 11.683 de procedimientos tributarios y sus modificaciones.^[42]

Tras adherir a la tesis de la consagración jurisprudencial del instituto, un sector de la doctrina nacional afirma: “Sin embargo, el principio no fue expresamente implantado posteriormente en el texto primitivo de la ley tributaria 11.683 --ordenado por el dec. 11.420/49, aunque se incluyeron en ese régimen dispositivos de parecidas consecuencias. Así, el art. 75 de aquel cuerpo normativo lisa y llanamente no contemplaba acciones contenciosas contra el Fisco Nacional para impugnar estimaciones de deuda realizadas de oficio por la Dirección General Impositiva, pero al permitir las, en cambio, para impugnar multas o sanciones y para repetir montos tributarios ya abonados, no le dejaba al contribuyente otra alternativa que pagar primero y recurrir después”.^[43]

Más adelante, con la promulgación de la ley 15.265 de creación del Tribunal Fiscal de la Nación, se reformó todo el régimen contencioso tributario, con la eliminación o la atenuación de la regla *solve et repete* de la ley 11.683.

Lamará la atención al lector la afirmación precedente en cuanto no despeja la incertidumbre acerca de cuál es actualmente el alcance del *solve et repete* luego de la creación del Tribunal Fiscal de la Nación. Así constatamos que la doctrina ha aplaudido y

destacado la evolución que implicó en los hechos la creación de dicho tribunal, más aún, luego de su creación, subsiste la divergencia de opiniones en cuanto a la vigencia del privilegio.

De esta manera, encontramos a quienes hablan lisa y llanamente de su proscripción a partir de la mencionada reforma, a la vez que encontramos opiniones que ven una cierta atenuación, mientras otro sector expresa que la norma no hace sino establecer un *solve et repete* implícito o indirecto.^[44]

El sistema vigente en la actualidad en el orden nacional prevé dos alternativas excluyentes a elección del contribuyente al momento de recurrir una decisión adversa por parte de la AFIP.

Por un lado, el inc. B del art. 76 prevé el “Recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación(en adelante: TFN) competente, cuando fuere viable”. Remarquemos aquí que esta posibilidad de recurrir en apelación por ante el TFN, resulta limitada. Esto se vislumbra particularmente en el art. 159, que regula la competencia de dicho tribunal. Se advierte que el inc. A habilita el recurso de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, por un importe superior a \$2.000.

Billardi^[45] destaca con respecto a esta opción, que la misma no sólo resulta limitada desde su alcance material, sino que pone de relieve, que por su propia naturaleza

administrativa, le está vedado al TFN expedirse acerca de la inconstitucionalidad de las normas, con la salvedad de que puede aplicar la doctrina de la CSJN (art. 185)

Ahora bien, dictada sentencia por el TFN, la ley habilita el “recurso de revisión y apelación limitada” ante la justicia donde el previo pago no es requisito de la admisibilidad de la demanda. Pero, yendo al examen de la cuestión, nos encontramos con que dicho recurso, tiene efecto devolutivo en el caso de que la sentencia hubiera condenado al pago de tributos e intereses. (art. 194)

Establece el art. 194: 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.

En la práctica, la Cámara Nacional competente sólo comunica al TFN que el contribuyente no efectuó el pago y el secretario actuante librará la pertinente boleta de deuda que será perseguida por el Fisco por la vía ejecutiva.

Ha dicho un sector de la doctrina nacional que si bien tampoco aquí hay un *solve et repete stricto sensu*, se verifica una consecuencia similar. Y en similar sentido señala Villegas: “...en realidad sí lo hay, pues el contribuyente que no paga queda expuesto a la

ejecución del crédito controvertido. En otras palabras: el contribuyente debe forzosamente pagar el tributo, su actualización e intereses, para poder recurrir a la justicia sin riesgo de ser ejecutado”.^[46] El autor sostuvo la ilegalidad del art. 176, hoy art. 194, por considerarlo en contradicción con el art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica (en adelante: PSJCR).

La otra alternativa con la que cuenta el contribuyente, está legislada en el art. 76 inc. A y consiste en un Recurso de reconsideración para ante el superior, y el posterior acceso a la vía contenciosa judicial (Art. 82 y ss.) donde al decir de Billardi: “se convierte indirectamente en un requisito previo de admisibilidad de la demanda de repetición. En efecto, de optar por esta segunda vía, el contribuyente que entienda revertir una resolución administrativa adversa en cuanto la determinación de sus obligaciones tributarias sólo le queda la vía de repetición que, obviamente, presupone el pago previo del tributo. De esta manera, en esta alternativa, implícitamente sigue vigente el principio del *solve et repete* como presupuesto de admisibilidad de la instancia judicial de repetición. En este orden, el contribuyente que entienda excluirse del pago previo deberá acreditar y probar sumariamente sus argumentos en forma de artículo previo”.^[47]

Destaquemos lo establecido en el art. 83: En la demanda contenciosa por repetición de tributos no podrá el actor fundar sus pretensiones en hechos no alegados en la instancia administrativa ni ofrecer prueba que no hubiera sido ofrecida en dicha instancia, con excepción de los hechos nuevos y de la prueba sobre los mismos.

También debemos remarcar lo establecido por el art. 81 *in fine*: Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Finalmente observa Billardi, que “parte de la doctrina ha entendido que no obstante la vigencia del *solve et repete* en esta alternativa, es posible contestar la decisión administrativa “por fuera” de la ley 11.683, recurriendo a la vía de impugnación judicial de los actos administrativos que prevé el art. 23 de la ley nacional de 19.549 de procedimientos administrativos que, aun cuando no tiene efectos suspensivos, no prevé el pago previo de pretensión administrativa como condición de admisibilidad de la demanda”. Ésta es como veremos en este trabajo, la doctrina aceptada en el ámbito de la procuración de la Corte nacional *in re* “Compañía de Circuitos Cerrados...” del año 2010 al que haremos referencia en la sección referida a la jurisprudencia nacional.

3. Aportes y contribuciones provisionales (leyes 24.463^[48], 18.820^[49] y modif.)

Señala parte de la doctrina que en el ámbito provisional se da la consagración expresa de la regla de pago previo, establecida como requisito de admisibilidad del recurso judicial.

El art. 118 inc. 5 de la ley 24.241^[50] que establece el pago previo frente a las sanciones de multa, incluidas aquellas aplicadas por el órgano de superintendencia a las administradoras de los fondos de pensión (art. 152, *in fine*).

Por su parte la ley 18.820, dispone en su art. 15: “Contra la resolución de la Comisión Nacional de Previsión Social, procederá el recurso de apelación antela Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo (...) Dentro de los mismos plazos deberá depositarse el importe de la deuda resultante de la resolución administrativa; su omisión producirá la deserción del recurso”.

En la ley 21.864 de actualización de las prestaciones y reintegros a cargo de las Cajas Nacionales de Previsión y de las Cajas de Subsidios de Asignaciones Familiares y de los créditos y multas emergentes de las leyes nacionales de seguridad social, su art. 12 extiende el pago previo a actualización e intereses que correspondan de acuerdo al art. 8 de la misma ley.

El art. 26 inc. B de la ley 24.463 de solidaridad provisional reza: “En los recursos interpuestos contra resoluciones que dicte la Dirección General Impositiva que denieguen total o parcialmente impugnaciones de deuda determinadas por el citado organismo en ejercicio de las funciones asignadas por el Decreto N° 507/93, siempre que en el plazo de su interposición se hubiere depositado el importe resultante de la resolución impugnada.”

Señala Billardi: “A diferencia de cuanto referíamos para el caso de los impuestos nacionales, aquí el contribuyente no cuenta con una alternativa recursiva ni con un tribunal

administrativo especializado y, lo que resulta más grave, el rechazo de la petición de exención de pago previo realizada por el contribuyente por parte del único tribunal de mérito (léase Cámara Nacional de Seguridad Social) no tendrá mayor remedio que un limitado y extraordinario recurso ante la Corte Supremanacional quien, como veremos a continuación, mantiene una posición favorable a la constitucionalidad del *solve et repete*".^[51]

4. El *solve et repete* aplicado a multas. Otras consagraciones.

Finalmente habremos de destacar que, mas allá de su regulación en el ámbito provisional referido a las multas, encontramos otros supuestos. Así aparece el susodicho privilegio en la ley 21.844 y modif. que regula el régimen de sanciones por infracciones cometidas en materia de servicio público de autotransporte. También lo hallamos en el Dec.-ley 6704/63 que rige el Instituto Argentino de Sanidad y Calidad Vegetal en su art. 12. En esta misma línea lo consagra la ley 20.680 de abastecimiento en su art. 17, la ley 24.922 lo exige en el art. 59, entre otras normas vigentes.

5.1. El derecho constitucional. Principios constitucionales involucrados.

Consideraciones sobre la seguridad jurídica.

La discusión sobre la constitucionalidad del *solve et repete* ha sido constantemente asumida por la doctrina administrativista y de derecho constitucional. La existencia de opiniones, siempre divididas al respecto, se explica a nuestro entender, en parte en el gran contenido político del instituto, a la vez que vemos en los operadores cierto temor, a

nuestro juicio, infundado, de expedirse sobre la eliminación lisa y llana de la regla. Esta tendencia se ha visto reflejada tanto en doctrina como en la jurisprudencia, si bien podemos afirmar que actualmente la postura de la inconstitucionalidad es asumida por los tribunales inferiores, en tanto que la CSJN, proclama la constitucionalidad, con particularidades que abordaremos en el título correspondiente.

5.2. Tratados. Status actual: breve descripción.

Es dable destacar el impacto que, sobre la cuestión en análisis, ha tenido la reforma constitucional habida en 1994. Sobre todo en cuanto la misma, ha otorgado jerarquía constitucional a una serie de tratados enumerados en el art. 75 inc. 22. Haciendo especial foco en el PSJCR la doctrina especializada ha debatido y esgrimido sus pensamientos en torno a la subsistencia o no del pago previo. Se ha circunscrito el análisis básicamente al art. 8 inc. 1 sobre garantías judiciales y art. 25 que legisla sobre la protección judicial.

Sin ánimos de distendernos del objeto central de nuestro trabajo, diremos que como consecuencia de la evolución jurisprudencial y sobre todo, el avance vislumbrado a partir de la reforma última de nuestra Carta Magna, podemos afirmar que los tratados incluidos al art. 75 inc. 22 son plenamente operativos, y se entiende que los Estados Parte de tales convenciones, no pueden alegar normas del derecho interno so pretexto de justificar el incumplimiento de normas comunitarias.

La CSJN *in re* "Horacio David Girolodi y Otro", sentó como doctrina que la jurisprudencia de los tribunales internacionales competentes para la interpretación y

aplicación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos debe servir de guía para la interpretación de los preceptos convencionales en la medida que el Estado Argentino reconoció la competencia de la Corte Interamericana.

Tuvo la posibilidad de expresarse en un sentido contrario, si bien no tratando específicamente la cuestión, se ve indirectamente vinculada en cuanto al fondo de la cuestión. La Corte Interamericana de Derechos Humanos en opinión consultiva del 10 de agosto de 1990, emitida con el objeto de no hacer exigible el agotamiento previo de las vías internas para poder acudir a la jurisdicción supraestatal, sostuvo que existe discriminación por razones económicas, que causa desigualdad ante la ley, cuando quien pretende hacer valer sus derechos reconocidos en el Pacto de San José de Costa Rica, se ve impedido al no poder pagar la asistencia letrada necesaria o los gastos del proceso.^[52]

Finalmente destacaremos que la Corte tuvo ocasión de expedirse en el año 2002, in re “Cantos Vs. Argentina”, y remarcaremos que en cuanto al tema en estudio, dicho precedente responsabilizó al Estado argentino por violación de los arts. 8 inc. 1 y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos. De este precedente, se impone destacar que el señor Cantos, había deambulado diez años en la vía administrativa, su incertidumbre comenzó en 1972, y termina treinta años después, dado que el actor tuvo la capacidad económica y espiritual suficiente como para acceder a la jurisdicción de la Corte Interamericana y obtener recién allí el reconocimiento de sus derechos.

5.3. Proceso jurisdiccional y procedimiento administrativo.

No es discutible que nuestro país ha adoptado el régimen republicano de gobierno, como bien lo establece el art. 1 de la CN, ahora bien, podemos hacer algunas discriminaciones sobre los postulados de la república y su compatibilidad con la exigencia de pago previo, sobre todo cuando ésta se instrumenta ante la misma administración tributaria que ha determinado la obligación que se pretende discutir.

Históricamente se ha encargado la doctrina de abordar estas cuestiones, habiéndose esgrimido gran variedad de fundamentos para diferenciar proceso y procedimiento. Haremos breve mención a los contrastes entre ambas figuras, para luego verter nuestra opinión sobre la actuación de los organismos que exigen el pago previo.

Siguiendo a Cassagne, podemos circunscribir las principales distinciones en los siguientes puntos a saber: “a) el proceso jurisdiccional se encuentra basado en el principio de la preclusión, apareciendo como etapas que una vez cumplidas no pueden reabrirse por el juez ni las partes. No ocurre así en el procedimiento administrativo, donde se admite el informalismo como criterio rector en la sustanciación de los trámites procesales; b) mientras en el proceso jurisdiccional la institución de la cosa juzgada (formal y material) le atribuye a la sentencia una inmutabilidad prácticamente absoluta, en el procedimiento administrativo, como regla general, no acontece lo mismo (sin perjuicio de la estabilidad que posea el acto en sede administrativa), pues la decisión final puede ser luego revocada a favor del administrado o en contra del mismo (revocación por oportunidad); c) el procedimiento administrativo es dirigido y coordinado por una de las partes principales: la

Administración Pública. En el proceso jurisdiccional, el juez, o el tribunal administrativo que ejerce funciones jurisdiccionales, interviene en el proceso como un órgano ajeno a las partes de la controversia”.^[53]

5.4. El TFN y los regímenes provinciales. Breves consideraciones.

Tiene dicho la CSJN, que la actuación de órganos administrativos “ha sido siempre condicionada a limitaciones constitucionales que surgen del art. 109 de la Constitución Nacional y de la garantía consagrada en el art. 18 de la Ley Fundamental, tales como la exigencia de dejar expedita una vía de control judicial verdaderamente suficiente...”^[54]

Notamos que el ejercicio de facultades jurisdiccionales por la administración, en desmedro de los principios republicanos, que ha sido identificada como la Administración Jurisdiccional, ha sido reconocido por la CSJN en diferentes precedentes (248:516; 250:272; 255:354). Es interesante destacar lo establecido por la Corte en “Fernández Arias c Poggio” (247:646) sentando la doctrina sobre el reconocimiento de facultades jurisdiccionales a órganos administrativos, sobre la idea de que una administración ágil, eficaz y dotada de competencia amplia es instrumento apto para resguardar en determinados aspectos fundamentales intereses colectivos, de contenido económico y social. La doctrina de la Corte, en consecuencia, reconoce legitimidad a los organismos administrativos que ejercen funciones jurisdiccionales en la medida en que sus decisiones estén sujetas a un control judicial suficiente que en palabras del alto tribunal requiere: a) reconocimiento a los litigantes del derecho a interponer recurso ante los jueces ordinarios;

b) negación a los tribunales administrativos de la potestad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y al derecho controvertido, con excepción de los supuestos en que, existiendo opción legal, los interesados hubiesen elegido la vía administrativa privándose voluntariamente de la judicial. (fallos: 203:17; 215:35)

En opinión de Spisso^[55], la clara letra del artículo 109 de la Constitución Nacional no permite acoger el criterio del tribunal por importar una mutación constitucional. Según el autor reseñado, la letra del art. 109, recoge una tradición que viene desde los albores de la independencia y está cercanamente vinculada con el art. 18 que consagra en derecho de defensa y juez natural, que coligado al art. 23, que veda el ejercicio de facultades jurisdiccionales al presidente no obstante las circunstancias extraordinarias que autorizan su declaración, y al art. 29 que impone la pena de infames traidores a la patria, la concesión de facultades extraordinarias, la suma del poder público, sumisiones y supremacías. Con apoyo en Vanossi, mirando con desconfianza los órganos jurisdiccionales de la Administración, opina que no existe imposibilidad de crear tribunales altamente especializados, pero en la órbita del poder judicial.

6.1. Derechos de rango constitucional comprometidos en la cuestión.

Los únicos argumentos normativos a favor de la aplicación del privilegio que se han esgrimido, surgen de la aplicación de normas legales, tanto nacionales como provinciales, cuando no municipales; como también de la fuerza de la jurisprudencia mayoritaria, que es sin duda propensa a la aplicación del principio.

Pasando al análisis de la cuestión en la Constitución Nacional vigente, podemos mencionar como derechos en pugna con el mecanismo del pago previo, el principio de igualdad (art. 16 CN), derecho de peticionar a las autoridades (art. 14 CN), el derecho de propiedad (art. 17 CN), el derecho al debido proceso (art. 18 CN), el principio de razonabilidad (art. 28 CN) y el derecho a una tutela judicial efectiva (art. 8 y 25 PSJCR), entre otros.

6.2. Principio de igualdad.

Tuvimos ocasión en de referirnos al fallo Stroppa, emanado de la Corte Constitucional Italiana, en el año 1961. Es decir, que en aquel país, hace más de 50 años daban preeminencia al principio de igualdad, sobre la clara noción de que el previo pago, como requisito para acceder a la protección judicial de los derechos, establecía claras diferencias entre quien estaba en condiciones de pagar el tributo de quien no tenía esta posibilidad, viéndose de esta forma, privado del acceso a la jurisdicción.

En inmejorables palabras de Casás: “Cuando una ley positiva priva a una categoría de seres humanos de la protección que el ordenamiento civil les debe, el Estado niega la igualdad de todos ante la ley. Cuando el Estado no pone su poder al servicio de los derechos de todo ciudadano, y particularmente de quien es más débil, se quebrantan los fundamentos mismos del Estado de Derecho (...) El principio de igualdad, en sus más diversas proyecciones, se fundamenta en los arts. 1º, 16, 20 y 33 de la Constitución Nacional y, nuclearmente, en el 16 en cuanto allí se dispone: "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 que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas" (...) La igualdad en la ley, en cambio, obliga a que la ley trate en forma igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales, clasificando a los contribuyentes y a la materia imponible sobre la base de criterios razonables esencialmente influidos por la capacidad contributiva de los sujetos llamados a atender las cargas (...) En cuanto a la igualdad de los sujetos de la obligación tributaria, tal postulación parte de la premisa de que el Estado acreedor y el contribuyente deudor están igualmente sometidos a la ley y a la jurisdicción, por no haber tributo sin ley que lo establezca y porque nadie puede ser juez en su propia causa.”^{56]}

En este sentido ha señalado la doctrina: “La aplicación de esta regla provoca dos desigualdades. La primera se produce entre las personas que pueden pagar el impuesto que pretenden discutir y quienes no pueden hacerlo, por no disponer de los medios suficientes para efectuar el pago, ni puede obtenerlos con facilidad. En tanto, la segunda desigualdad opera entre quienes pueden probar que no poseen recursos para afrontar el pago previo y quienes no pueden hacerlo (...) En la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia se reitera la atenuación del *solve et repete*, en eventuales supuestos de excepción que involucren situaciones patrimoniales concretas de los obligados (...) siendo supuestos que deben ser probados. La prueba por excelencia es la prueba contable y para ello no sólo se

requiere que quien la solicita tenga los recursos suficientes para contratar las tareas profesionales: también es necesario poseer un sistema administrativo que provea información económica relevante y sistematizada, que permita demostrar la imposibilidad del pago previo. Pareciera, entonces, que el acceso a la prueba contable sólo es posible para personas con cierta entidad económica y organizativa.”^{457]}

6.3 Derecho de propiedad.

Nuestra Constitución consagra en su art. 14 el derecho de usar y disponer de la propiedad, levantando una verdadera ciudadela de protección del mismo en el art. 17, el cual, en palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, "comprende todos los intereses apreciables que un hombre pueda poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad". Y es este derecho, otro de los tantos conculcados con la aplicación de la figura: es que el poder tributario se ejerce sobre el patrimonio de las personas.

Ahora bien, suponiendo que el contribuyente reconozca la legitimidad de su acreencia para con el Fisco, no habría inconveniente alguno. La cuestión, interesa desde este ángulo, cuando el pago es exigido previamente a toda intervención judicial, habiendo sido cuestionado por el contribuyente en su legalidad, procedencia u alcance, el acto administrativo que impone el pago. Es en estas circunstancias, donde la Administración, actuando como juez y parte, avasalla el derecho de propiedad de los contribuyentes, esto es a nuestro juicio así, incluso sin mencionar que de resultar victoriosos en el extenso proceso de repetición, debemos destacar con la doctrina que "...estamos en presencia de un Estado

que cobra en efectivo y paga con bonos a 16 años^[58]. Con lo cual, queda evidenciado a nuestro entender, el quebrantamiento de uno de los mayores logros de la revolución francesa, esto es: el mismísimo derecho de propiedad.

La doctrina tributaria, al abordar la cuestión de los principios tributarios, remarca la exigencia de que el órgano judicial dirima los conflictos entre la administración y los particulares (tutela de los derechos y acceso a la jurisdicción en palabras de Casás); y a esto debemos agregar la circunstancia de que el marco en donde opera la restricción al derecho de propiedad, en la provincia de Santa Fe, es el mismo ámbito de la Administración Pública, es decir, previamente a que cualquier juez pueda oír nuestra pretensión, debemos pagar.

6.4. Derecho de defensa. Derecho a la tutela judicial efectiva.

Constatamos que buena parte de la doctrina ha enfatizado en este derecho, como determinante para culminar proclamando la derogación, atenuación o sustitución de la mentada regla.

Dando un paseo virtual por el video institucional del Tribunal Fiscal de la Nación^[59], veremos que el mismo hace referencia a la labor que cumple dicho tribunal, destacando que el mismo resuelve las controversias llevadas a su conocimiento “sin pago previo” asegurando de este modo el derecho de defensa. Esto indica que el mismísimo Estado Nacional, reconoció allá por 1960, la necesidad de brindar la tutela del derecho de defensa, sin pago previo, en cuanto a tributos nacionales respecta.

Afirma Villegas: “El caso es más grave en las provincias y en las municipalidades, que carecen de tribunales fiscales; por tanto, no existe posibilidad alguna de discutir la legalidad de los tributos ante organismos jurisdiccionales”.^[60]

Enseña Casás: “Hoy, a partir del desenvolvimiento constitucional europeo de la Segunda Posguerra y reconociendo como hitos fundamentales la Constitución Italiana de 1947, la Ley Fundamental de Bonn de 1949 y la Constitución Española de 1978, se afirma en dichos países el derecho a la tutela judicial efectiva, configurado como derecho subjetivo.

También en estas latitudes brinda sustento a las nuevas formulaciones la Declaración Americana de los Derechos y de los Deberes del Hombre, aprobada por la IX Conferencia Internacional Americana de Bogotá, Colombia, en 1948; la Declaración Universal de Derechos Humanos, adoptada y proclamada por la Resolución 217 A (III) de la Asamblea General de las Naciones Unidas, del 10 de diciembre de 1948; la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscripta en San José de Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969; y, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, suscripto en la Ciudad de Nueva York, Estados Unidos de América, el 19 de diciembre de 1966.

A su vez, cobra relevancia la reforma constitucional de 1994, en cuanto incorporó a la Parte Dogmática un Capítulo II sobre: “*Nuevos Derechos y Garantías*”, en el que cobra

un papel significativo el art. 43, que incorpora a la Ley Suprema los perfiles más trascendentes de la acción de amparo (tanto en su modalidad individual como colectiva).

Sobre la base de la consolidación del plexo normativo antes referido, la *"tutela judicial en general"*, que importó encontrar una adecuada respuesta del Estado ante los litigios jurídico-privados y los procesos penales, hoy adquiere trascendencia en una modalidad nueva de *"tutela judicial en sentido estricto"*, donde asume una mayor intensidad y efectividad las técnicas del control judicial sobre las acciones de la Administración haciendo frente a amplias zonas de su actividad que, hasta épocas cercanas, se encontraban inmunes o exentas de la revisión judicial.

Admitir la *"tutela judicial en sentido estricto en materia tributaria"*, importa eliminar las limitaciones a la habilitación de la instancia e, incluso, otorgar un *"plus"* de protección judicial para que ésta se torne *"real y efectiva"*, intensificando el control de la acción administrativa y protegiendo al ciudadano de posibles desviaciones en el ejercicio de prerrogativas exorbitantes. A tal efecto, es necesario admitir la demandabilidad del Estado y la revisión de los actos de determinación tributaria sin que sea menester, a tales fines, dar satisfacción a recaudos irrazonables, como el que impone el tránsito ritual de vías administrativas inconducentes, o el pago previo del gravamen, como lo vino predicando, durante casi un siglo, la regla del *"solve et repete"*. Ello así, desde que el derecho de acceder al proceso no debe ser sólo teórico, sino efectivo y materializable en los hechos.

Concebida en los términos precedentes, la "*tutela judicial efectiva*" exige mucho más que una simple optimización de la defensa jurisdiccional que se alza, primordialmente, como un reaseguro ante las recurrentes violaciones a la Constitución y a la ley de los poderes públicos, reconvirtiéndose de un simple precepto indicativo de una obligación de respeto del derecho de defensa, en un deber positivo a cargo de los magistrados judiciales, en la idea de que el proceso no tiene exclusivamente un fin ordenador, sino que sirve de instrumento para la realización de los derechos fundamentales.

Por otro lado, también es menester brindar una "*protección cautelar*" a fin de prevenir daños graves o irreparables por una sentencia tardía e ineficaz en sus consecuencias concretas...".^[61]

Villegas, por su parte, también ha estudiado la cuestión a la luz de las normas del PSJCR. El autor luego de analizar la vigencia del requisito impositivo en la legislación nacional y de destacar la delicada situación que atraviesan las provincias y municipios, deriva en un análisis de derecho internacional público, fijando su postura sobre la aplicación del Pacto de San José de Costa Rica. Con respecto a ello ha dicho el autor que, en concordancia con lo establecido por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala IV) en el caso Telesud S.A., del 18/4/85, lo que el Pacto exige es que la tutela efectiva, sea desempeñada por un órgano del Poder judicial. También coinciden, Villegas y el mencionado fallo en expedirse sobre la aplicación directa de las normas del PSJCR, quedo establecido en dicho pronunciamiento de la Cámara: "Lo

convenido en el art. 8º, párrafo primero del Pacto de San José de Costa Rica, ratificado por la ley 23.054, posterior a la entrada en vigencia del Código Aduanero, es de inmediata aplicación en cuanto debe entenderse derogada toda norma o toda interpretación que impida el acceso a un tribunal independiente previo al cumplimiento de una obligación, y, referido específicamente al campo del derecho fiscal, ha perdido vigencia el principio del '*solve et repete*' acuñado en largos años por la CSJN”.

Adhiere sin hesitación a la tesis de su aplicabilidad a todas las personas, salvo en supuestos de derechos que por su naturaleza, sólo ejercen las personas físicas. En cuanto a esta cuestión, cita en su apoyo jurisprudencia de la CSJN en la causa “Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A”.

Y finalmente, señala los motivos de lo que a su entender es la ilegalidad del art. 176 de la ley 11.683, hoy art. 194 que reza: “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...”

6.5. Análisis del *solve et repete* y el principio de razonabilidad.

El principio de razonabilidad, deducido de los términos: “Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio” (art. 28 CN) ha sido esgrimido en favor de la eliminación del requisito impositivo previo, por un sector de la doctrina.

Es éste a nuestro entender, otro pilar clave en el que hemos de fundar nuestra postura crítica al instituto. Habiendo mencionado ya la ausencia que vislumbramos de una norma constitucional que imponga el pago previo, todo parece indicar que la consagración legislativa del instituto, controvierte la norma constitucional. Pero ante la carencia de un precepto normativo superior que sirva de fundamento al pago previo, éste podría ser visto con mayor beneplácito en el supuesto de ser una medida razonable, entendiendo por ello, la adecuación entre medios empleados (*solve et repete*) y los fines a los que se orienta la vigencia del mecanismo (pronta recaudación-interés publico-disminución de la litigiosidad, etc.).

Sostiene Spisso: “Si el instituto se funda en la necesidad de no obstaculizar la normal y regular percepción de la renta pública, ese objetivo se puede satisfacer exigiendo caución adecuada tendiente a desalentar las acciones y recursos interpuestos con fines meramente dilatorios. En cambio, condicionar el acceso a la justicia al previo pago del impuesto y sus accesorios o de las multas, se manifiesta como una exigencia irracional, violándose la regla del equilibrio conveniente, en razón de la disconformidad de la norma con una serie de principios filosóficos, sociales y religiosos a los cuales se considera ligada la sociedad”.^[62]

6.6. La seguridad jurídica: algunas consideraciones.

A la seguridad jurídica se la ha caracterizado como comprensiva de una variedad de elementos, a saber: 1) Un orden constitucional nacido de la voluntad popular, que

establezca la separación de poderes y, en particular, la independencia del Poder Judicial. 2) La supremacía de la Constitución en la pirámide jurídica, de modo tal que las leyes inconstitucionales sean efectivamente inválidas cuando los tribunales las declaren inconstitucionales. 3) El estado de derecho en el sentido estricto de respeto y obediencia a la ley, tanto por parte de los funcionarios del Gobierno como por parte de la ciudadanía en general (...) 5) La protección de los derechos y libertades básicas de las personas contra el abuso de los poderes constituidos. 6) La protección de los derechos adquiridos de propiedad y libertad (...) 7) La ausencia de leyes en colisión o de leyes retroactivas (...) 10) La capacidad del sistema legal de brindar resultados eficientes y efectivos de manera igualitaria y accesible.^[63]

La cantidad y variedad de excepciones que se han ido imponiendo a la aplicación rigurosa de la regla de pago previo, denotan el estado de incertidumbre en que se encuentra el particular. Ello se ve confirmado con la disparidad de opiniones vertidas en el ámbito del poder judicial, donde no ha faltado la tacha de inconstitucionalidad lisa y llana del requisito.

En este orden de ideas cabe destacar la proliferación cuantiosa de resoluciones en el ámbito de AFIP, la cual según un estudio realizado podríamos hablar de la “selva normativa tributaria”. De este manera se constató que el 9/1/2002 apareció la RG 1200, en tanto que a 9/19/2004, dos años más tarde, encontramos la RG 1720. Surge de ello la cantidad de 521 resoluciones generales en dicho lapso.

Por otro lado, también se vislumbra la proliferación de diferentes planteos judiciales deducidos con objeto de exceptuar el cumplimiento del requisito impositivo. Tal situación atenta contra la certeza en el derecho, punto deseado en todo estado moderno. No sólo contribuye a ello la amalgama de posibilidades con que cuentan los operadores del derecho, sino y por sobre todo, la heterogeneidad jurisprudencial al respecto. En este sentido, hemos tenido ocasión de vislumbrar: 1) pedidos de inconstitucionalidad de las normas que consagran el pago previo, 2) articulaciones bajo la modalidad de amparo, 3) ejercicio de la acción declarativa de certeza o acción mere declarativa, 4) solicitud de suspensión de los efectos del acto administrativo según lo establecido en la LNPA, con base en los arts. 12 y 23 inc. 1, 5) solicitud de medidas innovativas, particularmente la de “no innovar” para suspender la ejecución por apremio, en virtud de normas contencioso administrativas o procedimentales.

Veremos al abordar la jurisprudencia, cómo la misma ha ido delineando la atenuación del principio sobre el concepto casos anómalos, mencionando una decena de supuestos en que el pago previo no es exigible.

Todo lo cual nos lleva a sostener que el mecanismo de pago previo, ha generado un abanico de situaciones excepcionales, un elenco de alternativas procesales, todo lo cual conspira contra la sistematización a la que aspira todo ordenamiento jurídico.

Dejaremos planteada en estas instancias, que a nuestro entender, contestes con la doctrina que critica el instituto, vemos que todas estas connotaciones de grosera violación

de normas constitucionales, se potencian en los regimenes provinciales y municipales. A 16 años de la reforma de la Carta Magna Nacional habida en 1994, vemos que el requisito impositivo, pone en jaque derechos inalienables que, al abordar el principio de razonabilidad, veremos como son flagrantemente menospreciados frente a pretensiones meramente prácticas, imbuidas de algunas fundamentaciones que, con tintes de juridicidad, han sido rebatidas ya por gran parte de la doctrina a la que adherimos.

7.1. La evolución jurisprudencial en la Corte Suprema de la Nación. ^[64]

Las primeras justificaciones aparecen referidas al cobro de impuestos internos y derechos aduaneros donde la Corte sostuvo en precedente que data de 1905 (fallos, 101:175), refiriéndose a la vía de apremio, que resultaría frustránea y sin alcance práctico, si fuera permitido al contribuyente, ya sea por apelación o por otro medio, eludir o diferir el pago, trabando la percepción inmediata de la renta de la que depende el funcionamiento regular de la administración. Y afirma Billardi^[65], que esta justificación acerca de la necesidad de no entorpecer la percepción regular de la renta pública, será sostenida en el tiempo.

En este orden de ideas, a partir de 1940, comienzan a reconocerse excepciones a la aplicación de la regla, frente a situaciones o “casos anómalos” que según el autor citado, este criterio fue sostenido por la Corte en causa “Pcia. De Santa Fe c/ Moure, Manuel V. Sucesión”^[66] en cuyo caso se trataba de la exigencia del tributo impuesto a la sucesión aparecía absolutamente desproporcionado con relación a los bienes que componían el

acervo. Pero más allá de su no exigibilidad en “casos anómalos”, reafirma la vigencia de la regla.

7.2. La delimitación de la aplicación de la regla: casos anómalos.

La posterior evolución se da, en nuestra opinión, en torno al desarrollo de este concepto. La caracterización de los diversos casos anómalos, a través de la jurisprudencia elaborada por la CSJN y demás tribunales inferiores, han permitido que la doctrina haga una enumeración de las situaciones susceptibles de excepcionar la aplicación del *solve et repete*.

Reaccionando contra ello, ha afirmado un sector de la doctrina en los siguientes términos: “La excepcionalidad no es derecho y lo que aquí estamos planteando es el derecho de acceder al tribunal. Depender para ello del logro de un tratamiento particularizado y de excepción por parte del magistrado conculca la garantía reclamada, colocando su disfrute en la oscura zona de la arbitrariedad”.^[67]

Dando un paseo por la jurisprudencia, vemos que en la causa “Aserradero Clipper SRL” la CSJN expresó: “Que, en concordancia con lo expuesto, es principio reiteradamente declarado por la jurisprudencia de esta Corte que la impugnación de los tributos públicos sólo es procedente previo el pago de los mismos, lo que expresa la conocida regla *Solve et repete*. Pues si bien es cierto que se ha admitido igualmente la existencia de supuestos en que ella no impide la discusión de cuestiones de constitucionalidad, en juicios ejecutivos o de apremio, supeditada a la demostración satisfactoria -y aquí inexistente- de la

imposibilidad del pago del gravamen, no lo es menos que tales juicios son estrictamente contradictorios e incluso ordinarizables, en la medida en que la naturaleza de las cuestiones lo requiera importan, por lo demás, la efectividad del régimen legal impositivo, todo lo que falta en la acción de amparo”.^[68]

En su evolución, podemos mencionar el cambio de doctrina arribado a partir del fallo “Newland, Leonardo Lorenzo c/ Pcia. De Santiago del Estero” fallado por la CSJN en el año 1987. En el susodicho la Corte admitió que el principio *solve et repete* no sería impedimento para la procedencia de la acción de certeza, reglado por el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial, lo que implicaría reconocer la necesidad de tutela judicial, en casos, como el sometido a su decisión, que tienden a dilucidar el estado de falta de certeza entre el contribuyente que cuestiona la actitud del Estado y éste ultimo. Y mas allá de que el contribuyente puede discutir sin pago previo la legitimidad del tributo, el Fisco mantiene la posibilidad de iniciar la acción ejecutiva.

Entre los precedentes más importantes en torno a tutela jurisdiccional efectiva en sede administrativa, antes de la creación del TFN, la CSJN se expide en causa “Elena Fernández Arias c/ José, V. Poggio” al que ya hemos referido *supra*.

Veamos ahora algunos fallos en los que se invocó el PSJCR como contrario a la vigencia del principio estudiado. En cuanto a ello respecta, encontramos en primer término la causa “Telesud SA” fallado por la CNFed.CAdm., sala IV el 18 de abril de 1985. En dicho fallo se discutieron intereses en materia aduanera, y la mentada Cámara sostuvo la

aplicabilidad directa del Pacto, considerando que “debe entenderse derogada toda norma o toda interpretación que impida el acceso a un tribunal independiente”. Desafortunadamente pocos años más tarde, la CSJN ratificaría su postura a favor de la constitucionalidad.

No hay reseña jurisprudencial referida al tema que no haga expresa mención al leading case “Microómnibus Barracas de Belgrano”⁶⁹¹ del 21 de diciembre de 1989, resuelto por la CSJN. En dicho pronunciamiento, la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo declara desierta la apelación deducida por la actora, sobre la base de la falta de cumplimiento de las leyes 18.820 y 21.864, que establecieron la obligación de depositar el importe de la deuda como requisito previo para la procedencia del recurso ante la justicia del trabajo. La actora se siente agraviada y plantea recurso extraordinario, con base en el art. 8 inc. 1 del PSJCR. La Corte, si bien reconoce la operatividad de las normas de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, no declara la inconstitucionalidad de las normas atacadas. El decisorio acoge, con carácter limitado, el desplazamiento del *solve et repete* para los casos en que el monto de la pretensión fiscal sea muy gravoso dada la situación económica del contribuyente, de modo que se constituya en un obstáculo real y efectivo del derecho de defensa. En este decisorio, encontramos en el punto 8 de los considerandos, un comparendo con el fallo “Airey” emanado de la Corte Europea de Derechos del Hombre. En aquel, el Tribunal Europeo resolvió que el procedimiento fijado por Irlanda para resolver ciertas cuestiones de familia ante un determinado tribunal, era violatorio del art. 6 inc. 1, debido a que la complejidad y el costo que presentaba para los

legos litigar ante aquel, y a la ausencia de asesoramiento letrado gratuito, hacían que la garantía prevista en la Convención tuviera sentido meramente “teórico o ideal”. En el considerando octavo, la CSJN señala que la doctrina reseñada de Airey no autoriza a concluir que las leyes citadas violen el art. 8 del PSJCR, dado que el apelante ni siquiera ha alegado que le fuera imposible, debido al monto excesivo del depósito, interponer el recurso de apelación previsto en la legislación cuestionada, de tal forma de impedir real y efectivamente el ejercicio de su derecho. Tal solución se ajusta, por lo demás, a la jurisprudencia dictada por esta Corte en casos similares al interpretar el art. 18 de la CN.

No obstante, *in re* “Sanatorio Otamendi y Miroli S. A.” del año 1996, la Corte admitió el recurso deducido por esa empresa, aun cuando ésta no había acreditado que el pago previo de sus deudas previsionales le resultara económicamente de imposible cumplimiento, en el entendimiento de que la negativa del tribunal de segunda instancia “... a admitir cualquier consideración relativa a si, efectivamente y más allá de ciertas omisiones de la peticionante, en virtud de la magnitud de su monto, el depósito exigido ocasionaría un perjuicio irreparable a la entidad asistencial ya que, ni siquiera vendiendo el edificio en el que se ubica su sede, sería posible efectuarlo, según adujo la actora, no se ajusta al sentido de la jurisprudencia del tribunal que se invoca e importa un excesivo rigor en el tratamiento de temas conducentes para una justa decisión que es incompatible con el derecho de defensa” (art. 18, Constitución Nacional)

En materia de seguridad social, se ha permitido excepcionar el principio del *solve et repete*, en casos específicos e invocando determinadas circunstancias. En la causa “Asociación Israelita de Beneficencia y Socorros Mutuos Ezrah c/ Dirección General Impositiva s/ impugnación de deuda”, fallado el 9 de marzo de 1999, en la que se exime del depósito previo en materia provisional en virtud de la magnitud del monto del reclamo, ya que para ello no se demanda la demostración de un estado de precariedad o insolvencia económica absoluta.

En junio del mismo año la CSJN tiene ocasión de expedirse *in re* “Agropecuaria Ayui”^[70] al resolver la aplicación del principio a una multa administrativa. Billardi sostiene que en que este fallo sigue la dirección argumentativa del *leading case* “Microómnibus Barracas de Belgrano” integrándola y desarrollándola.

7.3. Últimos pronunciamientos.

Para finalizar el análisis de la jurisprudencia nacional cabe mencionar un puñado de precedentes fallados por la CSJN en su actual composición, en el año 2005 en autos: “Centro diagnóstico de Virus S.R.L. C/ Administración Federal de Ingresos Públicos- DGI s/ recurso de hecho” la CSJN hizo lugar al recurso, basándose en la evidente desproporción entre lo reclamado (alrededor de \$ 500.000) y el capital social (\$10.0000), surgiendo de esta manera, “*prima facie* acreditada la imposibilidad de hacer frente a dicha suma”.

Continuó conciliadora *in re* “Orígenes AFJP S.A. C/ Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva” del año 2008. En dicha causa, la actora

había cuestionado una determinación de una deuda en concepto de aportes y contribuciones de seguridad social. Por su parte, la Sala III de la Cámara Federal de la Seguridad Social, desestimó el recurso de apelación intentado por la parte actora, frente a la determinación de deuda labrada por la AFIP -en concepto de aportes y contribuciones a la seguridad social-. Para así decir, el vocal preopinante sostuvo que la póliza de seguro de caución acompañada carecía de idoneidad a los fines de garantizar el interés fiscal comprometido. Contra lo así sentenciado, la accionante Orígenes AFJP interpuso recurso extraordinario, que denegado dio origen a queja. Tras el dictamen de la Procuradora Doctora Marta A. Beiró de Goncalvez, en el sentido de la procedencia del seguro de caución en el que afirmó: “Cabe precisar aquí, que el principio *solve et repete* tiene por finalidad asegurar el cobro de los montos determinados como deuda del organismo recaudador y evitar que el contribuyente se insolvente, extremos que, a mi entender, se verificaron en el *sub lite* con la presentación de la póliza cuestionada”. Este criterio es acogido en mayoría de cuatro votos, con tres disidencias. De esta manera la CSJN admite la sustitución del pago previo, en un seguro de caución.

En

el

fallo

“Forestadora Tapebicuá S.A. c/Administración Federal de Ingresos Públicos s/incidente de medida cautelar”⁷¹¹ del 2008 la Corte hace lugar prohibición de innovar solicitada en el marco de la acción promovida contra la Administración Federal de Ingresos Públicos. Este precedente implica un gran avance con respecto a la tesis de la especial estrictez que venía

siendo reiterada desde los fallos Trebas S.A s/ prohibición de innovar, CSJN, 22/06/89 y Firestone de Argentina S.A.I.C. CSJN, 1/12/90.

Por su parte la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, en la causa “Alto Paraná” del año 2010 ha considerado que la doctrina de “Forestadora Tapebicué” es la que corresponde seguir, delineando los requisitos para ello.^[72]

Finalmente, haremos referencia a la causa “Compañía de Circuitos Cerrados c/ A.F.I.P. - D.G.I.- CSJN” del año 2010. En cuanto a los hechos: La Administración Federal de Ingresos Públicos desestimó los recursos de reconsideración interpuestos por la sociedad anónima actora interpuso, en los términos del art. 76, inc. a, de la ley 11.683, contra las resoluciones del organismo recaudador que determinaron su obligación en concepto del impuesto al valor agregado, liquidado intereses resarcitorios, y aplicado multa. En consecuencia, aquélla inició demanda contencioso administrativa. El juez de grado tuvo por habilitada la vía judicial, y para ello, declaró la inconstitucionalidad del art. 81 tercer párrafo de la ley referida, en cuanto consagra el principio *solve et repete* — a su juicio— en violación de garantías constitucionales. Apelada la sentencia, la cámara la confirmó. Disconforme, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario, que al ser denegado, dio origen a la queja. La Corte Suprema de Justicia de la Nación por mayoría, dejó sin efecto la sentencia recurrida.

Transcribiremos a continuación un fragmento del dictamen de la Procuradora Laura M. Monti: “Pero además, tal como se expuso en el dictamen

mencionado, el procedimiento de impugnación previsto en el art. 23, inc. a), de la ley 19.549 (aplicable al sub lite en virtud de lo dispuesto por el art. 116 de la ley de forma fiscal) no requiere de dicho pago como requisito de acceso a la instancia judicial. De lo señalado se colige que la afectación que dijo sufrir la quejosa en sus facultades de recaudación no se desprenden de las normas procesales aplicables a la especie, porque ni consagran la regla del *solve et repete*, ni le impiden proceder por la vía de los arts. 92 y ss. de la ley 11.683 una vez vencido el plazo otorgado al contribuyente para el pago voluntario”.

Por lo demás las consideraciones de la Procuradora, prosiguieron en torno a que a su criterio, no era necesaria la declaración de inconstitucionalidad de la citada norma en atención al alcance de *ultima ratio* que tiene tal declaración, es decir cuando ello sea realmente necesario para la tutela de derechos o garantías constitucionales. En este sentido señaló que el contribuyente tuvo la posibilidad de eludir el pago previo mediante el recurso ante el TFN, y que optó por interponer el recurso de reconsideración, con lo que su derecho de defensa hubiera estado debidamente garantizado.

La CSJN hace un interesante análisis del caso y nos brinda, a nuestro entender, un gran argumento para cuestionar la vigencia del principio tal como está estructurado en la Provincia de Santa Fe.

Dice la Corte en sus considerandos, tras destacar el carácter excluyente que tienen las vías previstas en el art. 76, y dado que el particular optó por el recurso de

reconsideración, sabido es que la única discusión posible requiere de un juicio de repetición que supone el pago. Advierte que el *a quo* declaró la inconstitucionalidad del art. 86 en tanto establece el principio *solve et repete*. Prosigue afirmando que en el sistema de la ley 11.683, el ámbito de aplicación de ese principio se encuentra notoriamente acotado por la presencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Haremos transcripción textual de un pasaje del considerando n° 6, el cual es revelador y contundente, allí afirmó la Corte en referencia al art. 167 que establece el efecto suspensivo en los recursos ante el TFN: “El fundamento del criterio plasmado en esa norma surge de la exposición de motivos efectuada por la comisión redactora del proyecto de la ley 15.265 -que creó el Tribunal Fiscal de la Nación- en cuanto señaló que dicho tribunal intervendrá "...en los supuestos de determinación de gravámenes, en que los contribuyentes pretendan llevar a cabo una discusión completa del caso en forma previa al pago. Por lo tanto, la obligación fiscal queda suspendida mientras pendan los procedimientos ante el tribunal..." Allí se agregó asimismo que "la comisión ha estimado que la suspensión del pago del impuesto en virtud de la apelación promovida por el contribuyente ante el Tribunal Fiscal, es una de las garantías más importantes a conceder a favor de este último, de modo de asegurarle que la determinación del gravamen se ajusta a la ley tributaria" (Diario de Sesiones, Cámara de Diputados, 1959, T° 8, pág. 6338)". ^[73]

La Corte continúa resaltando que la Apelación de la sentencia del TFN no exige como requisito de admisibilidad el pago previo del tributo, sino que ello se da en virtud de la ejecución fiscal.

En el considerando nº 7 afirma que la actora optó por el recurso de reconsideración, y al proceder de ese modo no podía ignorar que si su planteo era desestimado en esta vía, sólo le quedaba la vía de repetición. Y en este orden de ideas, prosigue en el siguiente punto afirmando que la tacha de inconstitucionalidad en el caso, deriva de la propia conducta discrecional de la actora.

Ya por sus últimas postulaciones la Corte confirma su doctrina favorable a la validez de las normas que exigen el previo pago para la intervención judicial, en principio, a la vez que hace referencia a las siempre invocadas “cuestiones excepcionales” que limitan la aplicación rigurosa del principio.

Para finalizar señalaremos que el máximo tribunal no coincidió con el dictamen de la Procuradora en torno a la aplicación de la ley 19.549 art. 23 inc. a, basándose para ello en la especialidad de la ley 11.683, lo que excluye la aplicación de la norma precitada.

En este orden de ideas, como era de esperar después de tales afirmaciones, la CSJN, con la única disidencia del Señor Ministro Raúl Zaffaroni, hace lugar a la queja, declara procedente el recurso extraordinario y revoca la sentencia apelada en los términos señalados.

En pocas palabras, adelantaremos en estas instancias, que a la luz de los últimos argumentos vertidos por la Corte, resulta paradigmático el sostenimiento del pago previo en sistemas provinciales como el santafecino. En este sentido, no es trasladable su doctrina en virtud de la cual, la posibilidad de acudir ante el TFN sin pago previo, garantiza debidamente el derecho de defensa. Volveremos sobre estas cuestiones más adelante, cuando hayamos descrito brevemente el sistema provincial.

CAPÍTULO III

EL PAGO PREVIO EN EL ÁMBITO DE LA PROVINCIA DE SANTA FE.

SUMARIO: **1.** Su vigencia en el ámbito provincial y municipal. **2.** La provincia de Santa Fe. **3.** Determinaciones de oficio: algunos planteos. **4.** Breves consideraciones sobre los delitos y contravenciones fiscales: su necesaria revisión en el ámbito provincial **5.1.** La jurisprudencia

santafecina. La adopción de los criterios de la CSJN. **5.2.** Sus especificidades. **6.** Conclusiones.

1. Su vigencia en el ámbito provincial y municipal.

Más allá de los casos excepcionales de regulación constitucional que mencionamos anteriormente, la regla se ha impuesto legislativamente. Es en el ámbito de los códigos tributarios provinciales y en las leyes de lo contencioso administrativo donde la misma ha tenido su consagración en la mayoría de las provincias argentinas.

Es dable distinguir, siguiendo la descripción que efectúa el profesor Enrique G. Bulit Goñi^[74], dos modalidades diferentes: en algunas provincias, la resolución determinativa es susceptible de recurso de reconsideración ante el propio organismo, luego de apelación ante el Tribunal Fiscal provincial, y si la sentencia de éste fuese adversa para el contribuyente podría plantear demanda contencioso-administrativa ante la competencia originaria de la Suprema Corte de la Provincia, pero acreditando el previo pago del tributo (p.ej, Provincia de Buenos Aires, art. 30º del Código de Procedimiento de lo Contencioso-administrativo; Provincia de Catamarca, art. 110º del Código Fiscal, entre otros casos). En otras provincias el pago del tributo es condición necesaria no ya para el acceso a la instancia judicial, sino aún para la deducción de los recursos administrativos (p.ej. Provincia de Santa Fe, que contra la resolución administrativa otorga un recurso de reconsideración ante el mismo director que la dicta, y luego uno de apelación ante el propio Poder Ejecutivo, el que se otorga previo pago del tributo cuestionado, art. 58º del Código Fiscal).

2. La provincia de Santa Fe.

Circunscribiendo el análisis a la provincia de Santa Fe, vemos que el pago previo aparece legislado en el Código Fiscal provincial (ley 3.456)^[75], en la ley reguladora del proceso contencioso administrativo de la provincia (ley 11.330)^[76], en el Código Tributario municipal (ley 8173)^[77] y finalmente en ordenanzas tributarias o fiscales.

Como señalo Bulit Goñi, la provincia de Santa Fe otorga un recurso de reconsideración, regulado en el art. 63 y contra dicha resolución, el art. 64 reconoce el recurso de apelación, y es en ocasión de la interposición del mismo, cuando el contribuyente debe acreditar el pago previo del tributo cuestionado. Transcribiremos a continuación las normas del Código Fiscal de la Provincia vigente, que consagran el instituto *solve et repete*.

La norma del art. 64 requiere el pago de impuestos, tasas o contribuciones; la última parte del art. al referirse a los intereses, señala que en caso de que en la apelación se confirme la determinación cuestionada, los mismos se computarán hasta la fecha del pago a que se refiere el párrafo anterior.

Es del caso hacer mención en esta parte, al iter necesario para agotar la vía administrativa que establece el Código Fiscal (ley 3456). Los recursos necesarios para cumplimentar dicho requisito están regulados en los arts. 63 a 66. La vía administrativa se agota según las normas precitadas, con la resolución del recurso de apelación regulado en el art. 66. En caso que la Administración Provincial de Impuestos lo denegase por improcedencia formal, la vía se agota con la presentación del recurso de apelación directo

(art. 66 *in fine*). El agotamiento de la vía administrativa constituye un requisito legal para la procedencia del recurso contencioso administrativo, estando expresamente regulado en el art. 7 de la ley 11330. Expresaremos preliminarmente que el sistema recursivo, tal como está estructurado, es merecedor de numerosas críticas. Consideramos que, teniendo en cuenta el *status quo* en su totalidad y la vigencia del principio de pago previo, el agotamiento de la vía administrativa debiera ser breve y simple, para que de esta manera el contribuyente no se vea obligado a transitar una etapa de discusión, que difícilmente nos asegure nuestro derecho de defensa, a la vez que conspira contra la celeridad que debe presidir en la recaudación de tributos. Volveremos a destacar estas cuestiones al abordar la jurisprudencia santafecina y retomaremos el hilo conductor en las conclusiones.

Otra consagración expresa del instituto se da en la ley 11.330 reguladora del proceso contencioso administrativo, cuyo art. 8 establece, bajo el título requisito impositivo: “Cuando la resolución administrativa que origine el recurso ordenase el pago de contribuciones fiscales, no puede promoverse aquel sin satisfacerla previamente, recaudo que no rige respecto de sumas accesoriammente debidas por recargo, multas o intereses.

Si durante la sustanciación del recurso vencieren plazos de un convenio de pago de la obligación tributaria, el recurrente deberá acreditar su cumplimiento dentro de los diez días de los vencimientos respectivos, so pena de tenerlo por desistido del recurso”.

Es oportuno a estas instancias desarrollar la cuestión de la competencia de la justicia contenciosa administrativa y qué actos pueden habilitar la instancia ante la mentada

jurisdicción. La cuestión se encuentra resuelta, en nuestro entender, por las normas de los arts. 3 a 6 de la ley 11.330. El tema ha sido debatido en la doctrina, planteándose el interrogante en el sentido de si las conductas de la Administración, denominadas comúnmente vías de hecho, son susceptibles de atacarse en la vía contencioso administrativa, o si para poder accionar en ella es condición *sine qua non* encontrarnos frente a un acto administrativo, es decir, se exigiría haber realizado la reclamación administrativa, para así generar la decisión impugnada.

En este orden de ideas, no encontramos en la ley 11.330, norma expresa que autorice la impugnación de los hechos; afirma la doctrina especializada que: "...de su articulado puede extraerse que a través del contencioso administrativo local sólo se controlan actos, es decir, declaraciones sometidas al Derecho Público y emanadas de un sujeto activo de la Administración Pública en el ejercicio de una potestad administrativa... Y culminan estas reflexiones expresando: " El sistema procesal santafecino establece implícitamente lo que los regimenes de las provincias de Misiones, Entre Ríos, Mendoza, Formosa, Tierra del Fuego y La Pampa disponen expresamente: la necesidad de generar la decisión impugnada mediante reclamación administrativa previa".^[78]

No obstante lo dicho, debemos tener en consideración, que algunos actos administrativos están excluidas del proceso contencioso administrativo. (art. 6)

El art. 8 mantiene sustancialmente el alcance de la ley 4106, derogada por la 11330. Señaló la doctrina santafecina que es innovadora la segunda parte, en cuanto establece la

posibilidad de “cumplimentar con la exigencia mediante convenios de pago celebrados con la Administración”.

De la lectura del art. 8 resulta que la exigencia de pago previo, desde el punto de vista procesal, constituye un requisito de admisibilidad (1era parte); y por otro lado, en caso de vencimiento de plazos del convenio de pago, corresponderá dictar el desistimiento.

Afirma esta doctrina: “Que sea un requisito de admisibilidad, trae, como consecuencia, la posibilidad de que en caso de ser declarado inadmisibile el recurso por incumplimiento del requisito en comentario, el recurrente pueda pedir, dentro de los cinco días, revocatoria ante el Tribunal, oportunidad en que también puede subsanar la omisión acreditando el pago de la contribución fiscal exigida o celebrando convenio de pago. También la Administración y el o los terceros coadyuvantes, pueden alegar su incumplimiento en el tiempo y forma establecidos en el art. 19”.^[79]

En cuanto a los requisitos para su exigibilidad, aquí también hubo una modificación con respecto a la ley 4.106, que utilizaba el término impuestos, habiéndose ampliado el alcance en la norma vigente por, contribuciones fiscales. Este último, bastante más amplio, incluye los conceptos de tasas y contribuciones especiales, a los ya referidos impuestos.

Resaltaremos como conceptos excluidos del recaudo las sumas accesoriamamente debidas por recargos, multas e intereses. Destaca al respecto la doctrina que venimos siguiendo que la distinción tiene su relevancia, dado que normalmente “cuando la administración dicta un acto administrativo exigiendo el pago de un tributo le aplica,

conteste con el ordenamiento que lo rige, el interés que corresponda desde que el mismo hubiera debido ingresarse hasta la fecha del acto que resuelve el recurso; aplicándose además, y en caso de corresponder, una sanción de multa por la actitud renuente del contribuyente”.

Finalizan los autores el análisis de la norma, elogiando la posibilidad incorporada a la segunda parte del artículo 8 de cumplimentar la exigencia celebrando convenios de pago con la Administración, en el sentido de que ambas partes se benefician con la posibilidad, la Administración en tanto y en cuanto, no corre con el riesgo de que, por el monto del tributo y la situación económica del recurrente, éste sea eximido de su ingreso. En tanto que el contribuyente se beneficia por cuanto no le es exigido el pago íntegro, lo que resultaría en caso de que no pudiera probar la imposibilidad de su ingreso.

Finalmente cabe mencionar la vigencia del instituto en el ámbito municipal. En cuanto a ello, encontramos las normas de la ley 8173 reguladoras del Código Tributario municipal (art. 53, 54, 55 y 61), a la vez que distintos municipios han dictado sus propias normas tributarias. Creemos que ello conspira contra el adecuado conocimiento por parte de los operadores jurídicos, del derecho vigente.

3. Determinaciones de oficio: algunos planteos.

Ya hemos adelantado en el título referido a los fundamentos de la figura en estudio, que la doctrina había indagado en estas cuestiones. Se impone hacer referencia a estas cuestiones por varios motivos. Por un lado, es en el seno mismo de las determinaciones de

oficio, donde con mayor frecuencia se cometen irregularidades o ilicitudes que luego desencadenan la actividad recursiva del particular, en cuyo caso, llegado el momento, la Administración exigirá el pago requerido en virtud de una determinación tributaria que precisamente se viene a cuestionar. Dada la importancia de esta actividad administrativa, y los principios consagrados por el ordenamiento jurídico, será imprescindible asegurar una determinación que se adecue a los principios establecidos como garantía de los administrados, sobre la noción de colaboración, eficacia, rapidez, sencillez, gratuidad, legalidad, igualdad, principio de defensa, principio de razonabilidad o justicia, informalismo a favor del administrado, impulsión de oficio, instrucción, verdad material, debido proceso adjetivo, entre otros. El aseguramiento de estos principios, deberá representar necesariamente la disminución de situaciones controvertidas entre Administración y particulares.

Por otro lado, debemos destacar que, en estrecha vinculación con el principio estudiado y las determinaciones de oficio, la real incidencia de las mismas en los presupuestos provinciales, para de este modo identificar cuan cierto es el argumento pragmático de la urgencia de la recaudación, por razones de interés público y para que las rentas, que serán utilizadas para la satisfacción de aquellos intereses superiores, no se vean paralizadas. En este sentido ha dicho Biglieri: "...la provincia se montó ya en un sistema de presión tributaria, aunque lógico para tanta evasión, muy arbitrario, irrazonable e inconstitucional. Veamos: el mix de impuestos sobre el que se sostiene el presupuesto

provincial incluye un calculo de cobrabilidad, de morosidad y de recupero de deuda de otros ejercicios (vencida). No hay una sola mención a lo producido por determinaciones de oficio. Como surge de la lógica pura –y toda la doctrina es conteste- la posible recaudación por estas determinaciones no esta presupuestada, como tampoco lo están otros ingresos potenciales, futuros inciertos ni posibilidades azarosas (donaciones, obligaciones naturales, prestamos de organismos internacionales (...)) La base presupuestaria surge de la emisión taxativa, legal y expresa de la cartera de impuestos provinciales (con mas los ingresos por coparticipación). Es atendible que, por ejemplo, en la emisión del impuesto automotor o el inmobiliario en una Provincia, cuyos habitantes no sean afectos a su responsabilidad impositiva, el legislador haya dotado a la Administración de una cláusula “gatillo” –el *solve et repete*- para garantizar un adecuado y previsible porcentaje de recaudación sobre la presumiblemente legitima recaudación. Pero: ¿es razonable impedir el acceso a la justicia a quien sólo pretende en el presente caso ocurrir ante V.S. para que escuche su punto de vista sobre una determinación de oficio que hemos tachado de presuntamente ilegítima en sede administrativa, pues la interpretamos abusiva y sólo buscamos un control judicial suficiente y efectivo? ¿necesita este *bill* de indemnidad el Fisco provincial para cobrar por adelantado un monto no presupuestado, que no está afectado a fin público alguno, ni solventa ninguna partida de gastos específica, sin esperar la voz de la justicia pronunciarse al respecto? En este caso, ¿es constitucional una medida cautelar que nos deniega el acceso a la justicia

cuando se tiene otra herramienta mas idónea –el apremio- para perseguirnos por el cobro, asumiendo nosotros el riesgo de que la discusión nos condene en ambas acciones?”^[80]

4. Breves consideraciones sobre los delitos y contravenciones fiscales: su necesaria revisión en el ámbito provincial.

Villegas a partir del análisis del derecho positivo vigente, advierte la existencia, por un lado de los delitos fiscales, que son las figuras previstas por la ley 23.771 y por otro lado, contravenciones fiscales, que son las que han quedado subsistentes en el régimen general tributario nacional regulado por la ley 11.683 y en los ordenamientos fiscales provinciales.

Coincidimos con el autor referido *supra* en cuanto a la necesidad de readaptar los sistemas provinciales a la luz de los principios introducidos por la ley penal tributaria, “...modelando su elenco de infracciones reprimidas y dictando una legislación procesal tendiente a la aplicabilidad de la legislación penal de fondo por los tribunales provinciales”.^[81]

En atención al tema que nos aboca, creemos necesaria una revisión del sistema santafecino en atención a los lineamientos vertidos en los párrafos anteriores. La verificación de conductas tipificadas como delitos en el ámbito de ley penal tributaria, con respecto a tributos provinciales y municipales, debe ser jurisdicción del poder judicial de la provincia. Quedando en la esfera de lo contravencional sólo aquellas conductas que no cuadran en la tipificación que ha hecho la norma penal tributaria.

5.1. La jurisprudencia santafecina. La adopción de los criterios de la CSJN.

Es dable destacar por su importancia, la sentencia de la Corte de la provincia en autos “Primer Centro”. Allí sostuvo que la exigencia del art. 8 de la ley 4106 está destinado a impedir que los recursos contencioso administrativos se transformen en medios dilatorios para el ingreso de las sumas adeudadas en concepto de tributos. Se asiste para fundar su postura de numerosa doctrina, nacional e internacional. Luego acude a la jurisprudencia de la CSJN en sus diversos precedentes, tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional, incluso en casos de aplicación de multas.

A continuación, transcribiremos íntegramente un fragmento del decisorio, el cual hace una didáctica exposición de las excepciones al pago previo, sobre la base de la jurisprudencia de la CSJN, “...que la doctrina ha resumido así: 1) admisión de la discusión de cuestiones constitucionales mediante recurso extraordinario en los juicios de ejecución fiscal, cuando se causa al demandado un agravio de imposible o tardía reparación ulterior (...) 2) en casos anómalos claramente excedentes del ejercicio normal de las facultades impositivas propias de los Estados (...) 3) en casos de gravedad institucional en que el ejercicio del poder tributario resulta frustratorio de derechos de naturaleza federal, con perturbación en la prestación de un servicio público (...) 4) cuando al desestimarse una excepción fundada en una ley federal no exista juicio ordinario posterior (...) 5) en casos de juicios sucesorios cuando la inconstitucionalidad ha sido planteada en el incidente de

liquidación del impuesto, y no en ocasión de su cobro (...) 6) cuando se manda llevar adelante una ejecución sobre la base de una deuda inexistente; 7) en casos en que se halla afectada la inviolabilidad de la defensa en juicio; y 8) al declararse admisible la acción declarativa en materia fiscal”.^[82]

Con referencia a la aplicación del PSJCR, afirma un sector de la doctrina^[83] que nada ha cambiado con la reforma de 1994, dado que, al sentenciar la causa de referencia, lo hizo teniendo en cuenta la ley 23.054, que incorporó el Pacto al derecho nacional y que de acuerdo al art. 31 de la CN tiene supremacía sobre la ley local.

También se afirmó en dicho pronunciamiento que “la regla *solve et repete* no ha sido derogada en nuestro ordenamiento jurídico por mediación del Pacto...” Para ello consideró que, haciendo referencia a “Telesud”, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Adm. Federal, se había expedido considerando que el PSJCR desplazó la exigencia de pago previo. Señaló que dicho fallo tuvo una vida efímera, sosteniendo que poco más tarde *in re* “Establecimientos Textiles San Andrés S.A. c/ D.G.I.”, el Tribunal, en noviembre de 1986, modificó su doctrina. Argumentó para ello, que con excepción de TFN, “el principio sigue rigiendo en materia tributaria ante los estrados judiciales, no pudiendo tener acogida demandas en las que el litigio se trabé y resuelva como acto previo al cumplimiento de la obligación que se discute”.

Continúa la Corte santafecina en el *leading case* comentado (Primer Centro) citando la jurisprudencia de la CSJN *in re* “Microómnibus...” y concluye: “A la luz de estas

consideraciones debe desestimarse, por consiguiente, la pretensión de que el Pacto ha derogado el *solve et repete*”.

“Las pautas de este fallo vienen a reafirmarse y completarse *in re* “Dagatti” en el cual se agregó que: la exigencia prevista en el art. 8 de la ley 4106, está destinada a impedir que los recursos contencioso administrativos se transformen en medios dilatorios para el ingreso de las sumas adeudadas en concepto de tributos, constituyendo un presupuesto de admisibilidad de la demanda”.^[84]

En los autos “López, Eduardo José contra Municipalidad de Rosario -Recurso Contencioso Administrativo-”^[85] (Expte. CSJ. nro. 158, año 2003)” la Corte provincial tuvo ocasión de expedirse sobre la procedencia del pago previo. Eduardo José López promovió el recurso reglado por la ley 11330 contra la Municipalidad de Rosario, pretendiendo que se dejen sin efecto la resolución 7196/00 de la Dirección General de Finanzas que a su turno desestimó el descargo presentado ante la determinación tributaria efectuada en concepto de Derecho de Registro e Inspección para el período octubre de 1996 a mayo de 1997, como también los demás actos confirmatorios de aquélla. La Presidencia del Tribunal declaró inadmisibile el recurso con fundamento en que la recurrente no había cumplido con el pago previo del gravamen cuestionado (art. 8, ley 11330). Recurrido que fue dicho pronunciamiento, la Cámara -en pleno-, lo confirmó.

Podemos afirmar, que de la lectura de la causa se vislumbra que la Cámara hizo aplicación de la norma precitada, sosteniendo que de las constancias del caso resultaba que

la actora no había acreditado fehacientemente la imposibilidad de pago del tributo, pone de manifiesto que la situación de concurso preventivo no encuadra en las situaciones excepcionales enumeradas por la jurisprudencia nacional para eximir la aplicación de la regla.

La Corte provincial, saca a relucir su doctrina a favor del instituto en discordia, termina por rechazar la queja interpuesta por el actor. Transcribiremos a continuación un fragmento del precedente que destaca, en nuestro entendimiento, la inaplicabilidad del pago previo específicamente en caso de aplicación de multas: “nuestra ley reglamentaria del recurso contencioso administrativo facilita la revisión de las multas por el camino de excluir del recaudo los montos accesoriamente debidos por recargos, multas e intereses, a lo que agregó que incluso en regímenes en que se exige el previo pago de la multa administrativa para habilitar el conocimiento del caso por parte de los tribunales, la Corte Suprema de la Nación ha negado que tal recaudo fuera incompatible con el artículo 8 inciso 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Fallos:312:2490)”^[86]

En los autos “Botar SA c/ Municipalidad de Rosario s/ recurso contencioso administrativo”^[87] sentencia de marzo de 2006, se expidió en el sentido de que “ Es inadmisibile la queja desde que si bien la recurrente insiste en que acreditó los extremos necesarios para eximirse del cumplimiento del depósito previo, no demuestra que la Cámara transgrediera las reglas que gobiernan la apreciación de la prueba o incurriera en una ponderación irrazonable de ella al tomar en cuenta que el art. 8 de la ley 11.330 prevé

el pago previo del importe de la contribución fiscal exclusivamente (no incluye multas, intereses o recargos), que admite su satisfacción en cuotas a través de la formalización de un convenio y que el contribuyente había omitido el pago por un prolongado periodo. En rigor de verdad, su discurso no logra superar el nudo central del debate en la especie, esto es: que el contribuyente debe demostrar, fehaciente y acabadamente, una situación de imposibilidad inculpable de pago, pues se trata de excepcionar una regla cuya constitucionalidad ha sido validada antes y luego de la reforma de la Constitución Nacional de 1994, tanto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación como por esta Corte”.

Con respecto a la posibilidad de solicitar tutela cautelar, reconocida en el art. 14 de la ley 11330, como medida para detener la exigibilidad del convenio de pago que había celebrado el contribuyente con la Administración, la Cámara nº 1 estableció el criterio de la especial estrictez para juzgar la admisibilidad de medidas cautelares en el ámbito tributario. Para así resolver remitió a la existencia de jurisprudencia nacional y provincial, remitimos al fallo en cuestión ““CTI Compañía de Teléfonos del Interior S.A. contra Municipalidad de Santa Fe -R.C.A.- sobre medida cautelar”.^[88]

"Vanni, Norberto Carlos Ramón contra Provincia de Santa Fe sobre Recurso Contencioso Administrativo" precedente, fallado por la Cámara en lo Contencioso Administrativo nº 1 en el 10/04/2008, es digno de mención a nuestro entender, por ser innovador en torno a la exigencia del agotamiento de la vía administrativa. En cuanto a

ello, en el precedente, se concluyó que dicho agotamiento no era menester en atención al excesivo ritualismo que representa dicho requisito, teniendo en cuenta que de las constancias de autos surgía que la postura de la Administración era indeclinable o invariable, por lo que el recorrido íntegro por la instancia administrativa sólo tendría efectos dilatorios. Para así decidir afirmó la Cámara: “En este sentido, deberá tenerse presente que el acceso a la jurisdicción constituye el más elemental de los derechos constitucionales, por lo que en supuestos de duda debe estarse a la habilitación de la instancia, como insustituible reaseguro de la garantía de la defensa en juicio (...) Parafraseando a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la exigencia de agotar la vía importaría -en el caso- una decisión de injustificado rigor formal, en aras de un ritualismo que llevaría, además, a un ilógico dispendio administrativo y jurisdiccional”.

Adelantaremos aquí, que la incidencia del SER a nivel provincial, se ve agravada con el modo en el que está diseñado el sistema recursivo provincial. La complejidad de ello hace que, a la hora de cuestionar un acto de la Administración, el contribuyente se vea constreñido al cumplimiento previo de un camino de excesivo ritualismo, no siendo ello acorde con los principios que exigen una administración de justicia en tiempo razonable, estando en evidente contradicción con el principio de informalismo a favor del administrado, al que deben sujetarse por ley 19549 los actos administrativos.

5.2. Sus especificidades.

Hemos hecho referencia a la existencia de especificidades en la jurisprudencia santafecina y ello atiende a la posibilidad de suplir el pago previo mediante celebración de un convenio de pago con la Administración. En torno a ésta posibilidad se ha expedido la jurisprudencia, con una postura conciliatoria en diversos precedentes.

Al respecto cabe mencionar la posibilidad que otorgó la Cámara en lo Contencioso Administrativo de Santa fe en autos "Club Atlético San Jorge Mutual y Social contra Provincia de Santa Fe sobre Recurso Contencioso Administrativo" del año 2004. Allí el tribunal, resolviendo la revocatoria a que dio lugar la desestimación del recurso por incumplimiento del art. 8 de la ley 11.330, declaró la procedencia del mismo sobre la concreción de un acuerdo de pagos. Para a ello arribar dijo: "es claro que si el Tribunal está habilitado para eximir del cumplimiento de la exigencia, con más razón podría propiamente atenuarla o morigerarla, ya sea -entre otras alternativas- permitiendo su pago en cuotas, posibilidad ésta jurídicamente posible a la luz del segundo párrafo del artículo 8 de la ley 11.330, el cual opera -como lo ha destacado recientemente la Corte local- como una atenuación de la citada regla, no desdeñable a la hora de examinar una petición de dispensa ("Cauca S.R.L.", citada; en similar sentido: "Central Térmica Sorrento S.A.", citado); y a la luz, también, del artículo 58 del Código Fiscal, el que admite la posibilidad de que el pago se complete en términos que no pueden superar los tres años (...) resulta adecuado admitir que el ingreso del monto requerido se efectúe en dieciocho cuotas mensuales y consecutivas, con vencimiento al día 10 de cada mes, y bajo apercibimiento de tener a la

actora por desistida del recurso si su cumplimiento no se acreditare dentro de los diez días de los vencimientos respectivos (arg. artículo 8, segundo párrafo, ley 11.330).^[89]

Haremos alusión finalmente a un fallo del año 2010 caratulado ‘Droguería Suizo Argentina SA c/Municipalidad de Justiniano Posse - demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción’ que si bien es de la jurisprudencia cordobesa, nos resulta didáctico a los fines de la exposición de las últimas tendencias, a la vez que recomendamos a los operadores que tengan que iniciar acciones contenciosas por cuestiones tributarias considerar el conjunto de medidas que solicita el apoderado del actor. Podemos identificar como solicitado: 1) la declaración de inconstitucionalidad de la norma que prevé el pago previo; 2) se le otorgue la posibilidad de sustituir el pago previo mediante caución suficiente; 3) la suspensión del acto administrativo mediante medida de no innovar. La Cám. Civ. Com. y Trab. Bell Ville, si bien no declaró la inconstitucionalidad del precepto que establece el pago previo, concedió la posibilidad de caucionar sin pago previo, a la vez que hizo lugar a la cautelar de no innovar, ordenando a la municipalidad que se abstenga de promover reclamo y/o acción y/o medida alguna y/o proseguir todo tipo de acción administrativa o judicial tendiente a determinar y/o percibir el tributo.

6. Conclusiones

Participamos sin hesitación, de la tesis que ve en la regla bajo análisis, una flagrante violación constitucional. Ello por cuanto no hay en nuestra Carta Magna norma alguna que fundamente la instrumentación del susodicho. Así y todo, sobre la base de que los derechos

no son absolutos (art.14) podríamos discutir si una medida tan singular es razonable en cuanto a los fines a los que está orientada. Hemos visto que cualquiera sea el fundamento que podamos otorgarle, siempre tiene el Estado “a mano” un conjunto de medidas paralelas que: garantizarían el interés del Fisco en la recaudación, evitarían la articulación de reclamaciones dilatorias, disminuirían la litigiosidad, etc.

Creemos que no obstante, el bloque de constitucionalidad actual, la regla nunca ha sido acorde a los principios jurídicos consagrados desde 1853. Lo que se ha visto notoriamente agravado a partir de la reforma de 1994, con la incorporación de numerosos tratados de derechos humanos en el inc. 22 de su art. 75. De este modo pensamos que mayor es el contraste del pago previo con los principios y derechos a los que hemos hecho mención a lo largo y a lo ancho de esta obra, desde que el Estado se compromete ante la comunidad internacional a orientar sus normas internas a los postulados supranacionales.

Consideramos loable la creación en el ámbito nacional del TFN. Mas en este sentido somos cautelosos, dado que coincidimos con las opiniones vertidas en torno a que su actuación real y práctica, no despeja una serie de cuestionamientos a los que hemos hecho referencia. Notamos que si bien, su acceso resulta limitado, es una instancia creada con la finalidad expresa de satisfacer el derecho de defensa, sin pago previo, permitiendo una amplia discusión, aunque le esté vedado a dicho organismo jurisdiccional de la Administración, expedirse sobre la inconstitucionalidad de la ley.

Parafraseando a Bulit Goñi, podemos afirmar que la situación más gravosa se da en provincias como Santa Fe, en la que no obstante no haberse creado un tribunal fiscal, establece una ritualista vía administrativa. Partiendo de esta afirmación se desprenden algunas recomendaciones.

Por un lado es imprescindible que los procedimientos de determinación de las obligaciones tributarias, concedan el debido derecho de defensa de manera efectiva. Ello por cuanto, es en esta etapa donde se evitarían reclamaciones potenciales, de una manera más eficiente, no sólo se le dotaría al sistema de mayor legalidad sino que evitaríamos, en gran medida, el posterior dispendio de procedimientos y procesos, disminuyendo la litigiosidad.

Luego se impone la revisión del sistema de impugnación de los actos administrativos. Ella debe ser ágil, rápida y eficaz. Partiendo del supuesto de que el pago previo fuese eliminado de la normativa provincial, es necesario que el trámite de impugnación del mismo sea acorde a la necesidad que subyace tras la discusión: el tempestivo ingreso de la suma debida. De esta manera, es aconsejable la adopción de un régimen simplificado y acotado, en plazos razonables, sin etapas innecesarias y donde el agotamiento de la vía administrativa no sea un obstáculo que se vuelva en contra de los legítimos intereses de la Administración.

En este orden de ideas, consideramos que la instrumentación de un organismo jurisdiccional de la administración, con competencia para decidir controversias en materia

de impuestos provinciales y municipales, sin pago previo, es una alternativa viable y garantista. La creación del Tribunal Fiscal Provincial se impone como una exigencia para garantizar el derecho de defensa, como lo reconoció la Nación a sus contribuyentes hace 50 años. Pero para descontento del lector, lamentaremos afirmar que aun con ello, en la provincia, se luciría indemne el *solve et repete*. Ello es así, por cuanto, aun habiendo tenido la oportunidad que un órgano anheladamente imparcial, que nunca será imparcial, garantice nuestros derechos esenciales, la posibilidad del contribuyente de no pagar terminaría aquí. Ya que la vigencia del art. 8 de la ley 11.330 opera como requisito de admisibilidad de la demanda contencioso administrativa, constituyendo esto último otra variante respecto de la regulación nacional, en la que el *solve et repete* opera según lo demostramos en este aporte, de manera indirecta, puesto que no es requisito el pago previo para que el juez conozca en la causa, sino que el pago se opera paralelamente por vía de apremio. Aun cuando en ambos casos se opera el pago, notamos que la regulación provincial considerablemente más gravosa, ello en cuanto a la imposibilidad de solicitar medidas cautelares del tipo innovativas, y lo que es mucho peor, pagar para que luego, el órgano constitucionalmente encargado de decidir situaciones con fuerza de verdad legal, conceda la posibilidad de discutir en su sede lo que le agravia de un tributo.

Vale aclarar que la creación del Tribunal Fiscal Provincial, es una medida alternativa. En este sentido, destacamos que ello no sería necesario si se dieran las condiciones señaladas con respecto a determinación tributaria, a la noción de vía

administrativa ágil, rápida y efectiva y obviamente dando por descontada la eliminación del pago previo como condición de admisibilidad del recurso contencioso administrativo. Pero paralelamente a ello, su instrumentación se impone como urgente, en tanto y en cuanto no se aborde la problemática de manera generalizada, proyectando una alternativa al pago previo, aplicable al ámbito nacional y provincial.

Yendo a la solución que nos parece más atinada teniendo en cuenta nuestra CN y los principios que de ella emanan, habiendo hecho un recorrido por las soluciones brindadas en derecho comparado, recalando en nuestra realidad nacional daremos a continuación nuestra opinión.

1) El agotamiento de la vía administrativa debe ser ágil y breve. Esto requiere la modificación del sistema recursivo santafecino. De lo contrario, el Estado vería comprometido su legítimo interés en la percepción tempestiva de las contribuciones fiscales.

2) El pago previo será eliminado de las normas. Deberá examinarse la manera de asegurar preventivamente el cobro del monto en discusión, para el supuesto de que arribada a una sentencia sobre el fondo del asunto, el Fisco quede en condiciones de ejecutar su crédito.

3) Necesariamente vinculado al punto anterior, aparece el efecto suspensivo que han de tener tanto las reclamaciones en sede administrativa como la acción contenciosa administrativa ante el poder judicial. De manera tal que no se configure un *solve et*

repete indirecto, como seria en el caso de que mientras discutimos la legalidad misma de un tributo en sede judicial, la Administración en un proceso paralelo, nos ejecute por vía de apremio.

4) Como necesario complemento de estas medidas, es necesaria la adopción de un sistema disuasivo ante reclamaciones con propósitos meramente dilatorios por parte del contribuyente, mediante aplicación de intereses y multas que tengan realmente la entidad necesaria para que el particular desista de estas conductas y que por otro lado, tenga efecto disuasivo para la sociedad, consciente de la existencia de un Estado garantista, a la vez que tenaz con quienes no colaboran con su actividad recaudatoria.

5) Finalmente el cuadro se completaría, a nuestro entender, con la aplicabilidad de la ley penal tributaria en materia de impuestos provinciales y municipales, siendo esto otro motivo más para que los contribuyentes se sientan positivamente coaccionados a cumplir sus obligaciones fiscales.

No obstante reconocernos convencidos detractores del mecanismo del pago previo, en todas sus manifestaciones y sobre todo en regulaciones tan severas como la santafecina, encontramos un argumento, que mas allá de no compartirlo, es bueno ponerlo de manifiesto en estas modestas conclusiones para luego formular una comparación, que no consideramos caprichosa. Hemos podido observar, cómo la CSJN ha dicho que la intervención del TFN asegura suficientemente el derecho de defensa. Con esa misma vara, diremos que en Santa Fe no se asegura el derecho de defensa en materia tributaria.

En este sentido, creemos que el razonamiento de la CSJN para no tachar de inconstitucionales los sistemas normativos como los que establecen el pago previo en Santa Fe, esconde un razonamiento político o práctico que tiene en cuenta la actualidad tributario-financiera provincial. De este modo, creemos que el máximo tribunal de la Nación, consciente de la injusta distribución entre Nación y provincias, generado entre otros motivos, por lo que la doctrina especializada ha dado en llamar, “laberinto de la coparticipación”, no se ha expedido lisa y llanamente por la inconstitucionalidad de las mismas.

Este sería a nuestro modo de ver, una posible explicación de por qué no se ha realizado la tacha de inconstitucionalidad de los sistemas provinciales, en los que al decir de Bulit Goñi, la situación de los contribuyentes se ve bastante más agravada que en el ámbito nacional.

Diremos que la eliminación de esta regla, tan anacrónica como injusta, a nuestro modo de ver, y claro está, dentro de una batería de medidas para resguardar el legítimo interés del fisco en la recaudación, traería aparejado confianza y seguridad a los administrados. En este sentido estamos convencidos que dicha reforma contribuiría contra la alta tasa de evasión fiscal, dotando de legalidad constitucional al sistema y generando consciencia en el particular, de que ante un reclamo no ajustado a derecho, éste no deberá abonar dicho monto, como condición previa para que un juez se disponga a escuchar su pretensión.

Ya finalmente, destacaremos que sería conveniente no dejar de discutir estas cuestiones en la potencial pronta próxima reforma de la constitución provincial, y así modestamente, si se nos permite una expresión de deseo: lo recomendamos.

[1] Garrido Falla, Fernando, Tratado de derecho administrativo, Parte general, t. 1, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, p. 541.

[2] Giuliani Fonrouge, Carlos M., “Acerca del *solve et repete*”, LL 82-616, sección jurisprudencia, nota al fallo.

[3] Conf. Billardi, Cristian en Bulit Goñi, Tazas Municipales, tomo 2, Lexis Nexis, Bs. As. 2007. Pg. 1097-1098

[4] Billardi, Cristian; Ob-Cit, Pg. 1104

[5] Casás, Osvaldo, , “Tutela judicial y tutela jurisdiccional efectiva”, Publicación de las III Jornadas tributarias del MERCOSUR, Buenos Aires- Argentina- 26 al 28 de agosto de 1999, Asociación de Estudios Fiscales, Bs. As., 1999, ps. 491 y ss.

[6] Casás, Osvaldo; Ob. Cit., pg. 495/498.

[7] Víctor Uckmar, citado por Billardi, Cristian en Ob. Cit., pg. 1098.

[8] Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7ma edición, De Palma, Bs. As. 2001. ps. 460.

[9] Spisso, Rodolfo R., Tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal. Depalma, Bs. As. 1996. Prólogo pg. IX.

[1] Jarach, Rev. Rentas, Prov. Bs. As., año II, N° 4, pág. 55.

[2] Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7ma edición, De Palma, Bs. As. 2001. pág. 458.

[3] Giuliani Fonrouge, Carlos M., “Acerca del *solve et repete*”, LL 82-616, sección jurisprudencia, nota al fallo.

[4] Billardi, Cristian; “Solve et repete. Crítica a su vigencia jurídica”; Ad Hoc; 1ª ed; Bs. As, 2006; pág. 28 y ss.

[5] Petit, Eugene, citado por Cristian Billardi, en ob-cit.; pág. 30.

[6] Hauriou, citado por Eduardo Soto Kloss en RAP XXVII-2 Colección de cuadernos de doctrina. Bs. As 2006. Pág.295

[7] Billardi, Cristian; “Solve et repete. Crítica a su vigencia jurídica”; Ad Hoc; 1ª ed; Bs. As, 2006; pág. 47 y ss.

[8] Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7ma edición, De Palma, Bs. As. 2001. pág. 111.

[9] Giuliani Fonrouge, Carlos M., “Acerca del *solve et repete*”, LL 82-616, sección jurisprudencia, nota al fallo.

[10] Billardi, Cristian; “Solve et repete. Crítica a su vigencia jurídica”; Ad Hoc; 1ª ed; Bs. As, 2006; pág. 108.

[11] Mortara, Ludovico; citado por Cristian Billardi, en ob-cit.; pág. 110-111.

[12] Billardi, Cristian; en ob-cit.; pág. 112-113

[13] Ídem n° 12

[14] Casás, José O.; citado por Cristian Billardi, en ob-cit.; pág. 115. Nota n° 26.

[15] Biglieri, Alberto; “Algunas consideraciones al requisito procesal del *Solve et repete*”; en “Revista de Derecho Publico. Derecho Tributario-II” Santa Fe, 2008-2. Rubinzal-Culzoni Santa Fe. Pág. 160.

- [16] Billardi, Cristian; en ob-cit.; pág. 118-122.
- [17] De Tocqueville, Alexis. El antiguo régimen y la Revolución. México, Fondo de Cultura Económica, 1998, pág. 144-145.
- [18] Curso introductorio a la carrera de abogacía U.N.R. 2003. Pág. 167
- [19] Billardi, Cristian; "Solve et repete. Crítica a su vigencia jurídica"; Ad Hoc; 1ª ed; Bs. As, 2006; pág. 52-57.
- [20] Billardi, Cristian; en ob-cit.; pág. 65-66.
- [21] Maraniello, Patricio Alejandro; en "Revista de Derecho Público. Proceso administrativo III" Santa Fe, 2004-1. Rubinzal-Culzoni Santa Fe. Pág. 231 y ss.
- [22] Billardi, Cristian; en ob-cit.; pág. 68.
- [23] Zorraquín Becú; citado por Cristian Billardi, en ob-cit.; pág. 68. Nota nº 72.
- [24] Billardi, Cristian; en ob-cit.; pág. 68 *in fine*.
- [25] Billardi, Cristian; en ob-cit.; pág. 67-71.
- [26] Oviedo, Martín; "La decadencia de la regla solve et repete y la doctrina del Consejo de Estado"; Disponible en Internet: www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/1/1969_058_149.PDF. (Última consulta: 6/5/2011)
- Mendizábal Allende, Rafael; "Significado actual del principio solve et repete; Disponible en Internet: www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/1/1964_043_107.PDF. (Última consulta: 6/5/2011)
- [27] Cassagne, Juan Carlos; Derecho Administrativo 1, séptima ed. Actualizada; LexisNexis Abeledo-Perrot. Bs. As. Pág. 105-114.
- [28] Billardi, Cristian; en ob-cit.; pág. 59-63.
- [29] Billardi, Cristian; en ob-cit.; pág. 129.
- [30] Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7ma edición, De Palma, Bs. As. 2001. pág. 460-462.
- [31] Peris, Purificación. Profesora de la Universidad de Valencia; En entrevista personal en ocasión del 1er Workshop de Derecho Provincial y Municipal con sede en nuestra casa de altos estudios UAI.
- [32] Zorraquín Becú; citado por Cristian Billardi, en ob-cit.; pág. 72. Nota nº 76.
- [33] San Martino de Dromi; citado por Cristian Billardi, en ob-cit.; pág. 72. Nota nº 77.
- [34] Alberdi, Juan Bautista; citado por Cristian Billardi, en ob-cit.; pág. 72. Nota nº 78.
- [35] Zorraquín Becú; citado por Cristian Billardi, en ob-cit.; pág. 74. Nota nº 81.
- [36] Billardi, Cristian; en Bulit Goñi, Enrique; "Tasas municipales" tomo 2, Lexis Nexis, Bs. As. 2007. Pág. 1100.
- [37] Alberdi, Juan Bautista; citado por Cristian Billardi en Bulit Goñi, Enrique; "Tasas municipales" tomo 2, Lexis Nexis, Bs. As. 2007. Pág. 1100.
- [38] Billardi, Cristian; en Bulit Goñi, Enrique; "Tasas municipales" tomo 2, Lexis Nexis, Bs. As. 2007. Pág. 1100.
- [39] Jurisprudencia de la CSJN. Jurisprudencia de tribunal Fiscal de la Nación; Expediente nº 20.556-I; sala b; disponible en Internet: <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/jurisprudencia.html> (Última consulta: 6/5/2011)
- [40] Giuliani Fonrouge, Carlos M., "Acerca del solve et repete", LL 82-616, sección jurisprudencia, nota al fallo. Pág. 623.
- [41] Billardi, Cristian; en Bulit Goñi, Enrique; "Tasas municipales" tomo 2, Lexis Nexis, Bs. As. 2007. Pág. 1100.
- [42] Disponible en Internet: www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000.../texact.htm (Última consulta: 6/5/2011)
- [43] López Olaciregui, Martín Martínez Araujo, Alejo Arturo Vedoya, Luís Alfredo; Reflexiones sobre el principio "solve et repete" - Su inclusión en la legislación tributaria; LA LEY 1997-E, 1400.
- [44] Vázquez, Sebastián W. J; Solve et repete: estado actual de la legislación y de la jurisprudencia; Periódico Económico Tributario Nº 304, Editorial La Ley, Julio de 2004.
- [45] pág. 88-91.
- [46] Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7ma edición, De Palma, Bs. As. 2001. pág. 466.
- [47] Billardi, Cristian; "Solve et repete. Crítica a su vigencia jurídica"; Ad Hoc; 1ª ed; Bs. As, 2006; pág. 90.
- [48] Ley 24.463. Disponible en Internet: infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=16102
- [49] Ley 18.820. Disponible en Internet: http://www.consejo.org.ar/Bib_elect/BD_Septiembre/documentos/ley18820.htm (Última consulta: 6/5/2011)

- [50] Ley 24.241. disponible en Internet: www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/.../texact.htm (Ultima consulta: 6/5/2011)
- [51] Billardi, Cristian; en ob-cit; pág. 90.
- [52] En éste sentido, véase: Manera de Fantin, Graciela; “ Solve et repete y las razones de su inconstitucionalidad” ; PET 2010 (agosto-448), 13/08/2010.
- [53] Cassagne, Juan Carlos; Derecho Administrativo 1, séptima ed. Actualizada; LexisNexis Abeledo- Perrot. Bs. As. Pág. 105-114.
- [54] (fallos, 247:646; 310:2159; 311:334)
- [55] Conf. Spisso, en “Aspectos de la tutela judicial efectiva tributaria”, en “Revista de Derecho Publico. Derecho Tributario-II” Santa Fe, 2008-2. Rubinza-Culzoni Santa Fe. Pág. 104 y ss.
- [56] Casás, José Osvaldo; Simposio: Los principios jurídicos: teoría y aplicación a las ramas del derecho. Buenos Aires, 10 y 11 de septiembre de 1999; Disponible en Internet:<http://www.salvador.edu.ar/juri/ua1-4-ab.htm> (Ultima consulta: 6/5/2011)
- [57] Vázquez, Sebastián W. J; Solve et repete: estado actual de la legislación y de la jurisprudencia; Periódico Económico Tributario N° 304, Editorial La Ley, Julio de 2004.
- [58] Liz, Carlos Alberto; “La reforma constitucional de 1994 y la inconstitucionalidad del solve et repete”; LL 1996-C, 1379.
- [59] Disponible en Internet: <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/> (Ultima consulta: 6/5/2011)
- [60] Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7ma edición, De Palma, Bs. As. 2001. pág. 462.
- [61] Casás, José Osvaldo; Simposio: Los principios jurídicos: teoría y aplicación a las ramas del derecho. Buenos Aires, 10 y 11 de septiembre de 1999; Disponible en Internet:<http://www.salvador.edu.ar/juri/ua1-4-ab.htm> (Ultima consulta: 6/5/2011)
- [62] Spisso, Rodolfo; citado por Vázquez, Sebastián W. J; Solve et repete: estado actual de la legislación y de la jurisprudencia; Periódico Económico Tributario N° 304, Editorial La Ley, Julio de 2004.
- [63] Romero Acuña, Roberto Luís, en “Aspectos de la tutela judicial efectiva tributaria”, en “Revista de Derecho Publico. Derecho Tributario-II” Santa Fe, 2008-2. Rubinza-Culzoni Santa Fe. Pág. 97 y ss.
- [64] Remitimos a un resumen de jurisprudencia realizado por Graciela Silvia Castro, Adriana Graciela Raggi y Julio Schreier; en “El principio de solve et repete”; Boletín DGI N° 452, 01 de Agosto de 1991, página 723. Disponible en Internet: <http://biblioteca.afip.gob.ar>
- [65] Billardi, Cristian; en ob-cit pág. 215 y ss.
- [66] CSJN, fallos, 186:421, JA, 72-318
- [67] Liz, Carlos Alberto; “La reforma constitucional de 1994 y la inconstitucionalidad del solve et repete”; LL 1996-C, 1379
- [68] CSJN, 1-1-61, IN RE “Aserradero Clipper SRL”, fallos 249:221
- [69] Fallos, 322:2490. “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A. s/ impugnación” del 21/12/1989.
- [70] CSJN, Fallos, 322:1284, “Agropecuaria Ayui S.A. s/ amparo”, 30/6/1999.
- [71] Disponible en Internet: www.csjn.gov.ar/Sumarios (Ultima consulta: 6/5/2011)
- [72] Disponible en Internet: www.cij.gov.ar. (Ultima consulta: 6/5/2011)
- [73] LA LEY2010-C, 251 - PET 2010 (agosto-449)
- [74] Bulit Goñi, Enrique G: "El solve et repete desde los principios superiores y la realidad cotidiana". Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, año 1997, N° 3, p. 52.
- [75] Código Fiscal de Santa Fe. Disponible en Internet: www.santafelegal.com.ar/cods/cf1.html.
- [76] Lisa, Federico y Weder Rubén; “El proceso contencioso administrativo en la provincia de Santa Fe. Ley 11.330. Doctrina jurisprudencial. Tomo 1. Ed. Juris, junio 1996. Rosario.
- Martinez, Hernán; “El recurso contencioso administrativo en la provincia de Santa Fe. Ley 11.330. Ed. Zeus S.R.L. Rosario 1999.
- [77] Código tributario Municipal. Disponible en Internet: www.santafe.gov.ar/index.php/web/.../full/7650.
- [78] Lisa, Federico y Weder, Rubén; “Los sistemas provinciales de justicia contencioso administrativa. Principales tendencias. (Análisis comparado de la ley 11.330 de la Provincia de Santa Fe) en “Derecho Constitucional y Administrativo”. Ed. Juris. Rosario. 2000. Pág. 73 y ss.
- [79] Ídem nota n° 71.
- [80] Biglieri, Alberto; “Algunas consideraciones al requisito procesal del Solve et repete”; en “Revista de Derecho Publico. Derecho Tributario-II” Santa Fe, 2008-2. Rubinza-Culzoni Santa Fe. Pág. 160 y ss.

- [81] Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7ma edición, De Palma, Bs. As. 2001. pág. 423.
- [82] Lisa, Federico y Weder Rubén; “El proceso contencioso administrativo en la provincia de Santa Fe. Ley 11.330. Doctrina jurisprudencial. Tomo 1. Ed. Juris, junio 1996. Rosario. Pág. 246.
- [83] Ídem nota n° 72. Pág. 248.
- [84] Romero Acuña, Roberto Luís y Achleitner, Gerardo Máximo; “El solve et repete en el marco de la Convención Americana sobre Derechos Humanos”.En “Revista de Derecho Publico. Derecho Tributario-I” Santa Fe, 2008-1. Rubinza-Culzoni Santa Fe. Pág. 200 y ss.
- [85] Disponible en Internet: www.justiciasantafe.gov.ar/.../jurisp_destacada_csj_lista.htm (Ultima consulta: 6/5/2011)
- [86] Disponible en Internet: <http://www.poderjudicial-sfe.gov.ar/portal/index.php/esl/Legislacion-y-Jurisprudencia/Jurisprudencia/Jurisprudencia-Destacada> (Ultima consulta: 6/5/2011)
- [87] Disponible en Internet: www.justiciasantafe.gov.ar/jurisp.../csj/2008.htm (Ultima consulta: 6/5/2011)
- [88] Disponible en Internet: <http://www.justiciasantafe.gov.ar/portal/index.php/esl/Legislacion-y-Jurisprudencia/Jurisprudencia/Jurisprudencia-Destacada/Camara-de-lo-Contencioso-Administrativo-N-1/Año-2007>. (Ultima consulta: 6/5/2011)
- [89] Disponible en Internet: www.eldial.com.ar/suplementos/.../doctrina/ad040910-g.asp (Ultima consulta: 6/5/2011)

BIBLIOGRAFÍA

a) General

Billardi, Cristian; “Solve et repete. Critica a su vigencia jurídica”; Ad Hoc; 1ª ed. Buenos Aires, año 2006.

Cassagne, Juan Carlos; Derecho Administrativo 1, séptima ed. Actualizada; LexisNexis Abeledo- Perrot. Buenos Aires, año 2002.

Constitución Nacional; La Ley; Buenos Aires, 2005.

Compendio de leyes administrativas; La Ley; 8ª edic. Buenos Aires, año 2006.

Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7ma edición, De Palma, Bs. As. 2001.

b) Especial

Bulit Goñi, Enrique; “El solve et repete desde los principios superiores y la realidad cotidiana”. Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, año 1997.

Bulit Goñi, Enrique; “Tasas municipales” tomo 2, Lexis Nexis, Bs. As. 2007.

De Tocqueville, Alexis. El antiguo régimen y la Revolución. Fondo de Cultura Económica, México, 1998.

Derecho Constitucional y Administrativo. Ed. Juris. Rosario. 2000.

Lisa, Federico y Weder Rubén; “El proceso contencioso administrativo en la provincia de Santa Fe. Ley 11.330. Doctrina jurisprudencial. Tomo 1. Ed. Juris, Rosario, junio 1996.

Liz, Carlos Alberto; “La reforma constitucional de 1994 y la inconstitucionalidad del solve et repete”; LL 1996-C, 1379.

Martinez, Hernán; “El recurso contencioso administrativo en la provincia de Santa Fe. Ley 11.330. Ed. Zeus S.R.L. Rosario 1999.

Revista de Derecho Publico. Proceso administrativo III” Santa Fe, 2004-1.
Rubinzal-Culzoni Santa Fe.

Revista de Derecho Publico. Derecho Tributario-II” Santa Fe, 2008-2.
Rubinzal-Culzoni Santa Fe

Vázquez, Sebastián W. J; Solve et repete: estado actual de la legislación y de la jurisprudencia; Periódico Económico Tributario N° 304, Editorial La Ley, Julio de 2004.

INDICE

Resumen.....	1
Diseño de investigación.....	3

CAPÍTULO I

EL PAGO PREVIO EN GENERAL

1. Introducción	12
2. Conceptualización.....	13
3. Orígenes.....	14
4. Fundamentos y naturaleza jurídica. Teorías.....	17
5.1. El caso de Francia. Evolución.....	23
5.2. Revolución Francesa. Consecuencias. La etapa del “régimen administrativo”	24
6. El caso de Italia. Antecedentes. Su inconstitucionalidad.....	25
7. El caso de España.....	26
8. Estado de policía y estado de derecho.....	28
9. Alcance.....	32
10. Tendencia actual en derecho comparado: ¿Qué soluciones han ideado las legislaciones más avanzadas?	33

Capítulo II

EL PAGO PREVIO EN EL AMBITO NACIONAL

1.1 Derecho patrio preconstitucional.....	38
1.2 El pago de impuestos como condicionante para el ejercicio de la ciudadanía.....	39

1.3. Periodo constitucional. La regla del pago previo: su Consagración legislativa o jurisprudencial.....	40
2. Su consagración en el ámbito nacional. La ley 11.683 de procedimientos tributarios y sus modificaciones.....	42
3. Aportes y contribuciones provisionales (leyes 24.463, 18.820 y modif.).....	46
4. El <i>solve et repete</i> aplicado a multas. Otras consagraciones.....	47
5.1. El derecho constitucional.....	48
5.2. Tratados. Status actual: breve descripción.....	48
5.3. Proceso jurisdiccional y procedimiento administrativo.....	49
5.4. El TFN y los regímenes provinciales. Breves consideraciones.....	50
6.1. Derechos de rango constitucional comprometidos en la cuestión.....	52
6.2. Principio de igualdad.....	52
6.3. Derecho de propiedad.....	54
6.4. Derecho de defensa. Derecho a la tutela judicial efectiva.....	55
6.5. Análisis del <i>solve et repete</i> y el principio de razonabilidad.....	58
6.6. La seguridad jurídica: algunas consideraciones.....	59
7.1. La evolución jurisprudencial en la Corte Suprema de la Nación.....	61
7.2. La delimitación de la aplicación de la regla: casos anómalos.....	61
7.3. Últimos pronunciamientos.....	65

Capítulo III

EL PAGO PREVIO EN EL AMBITO NACIONAL

1. Su vigencia en el ámbito provincial y municipal.....	71
2. La provincia de Santa Fe.....	71
3. Determinaciones de oficio: algunos planteos.....	75

4. Breves consideraciones sobre los delitos y contravenciones fiscales: su necesaria revisión en el ámbito provincial.....	77
5.1. La jurisprudencia santafecina. La adopción de los criterios de la CSJN.....	78
5.2. Sus especificidades.....	82
6. Conclusiones.....	84
Bibliografía.....	93
Índice.....	95